

O DILEMA ENTRE A EXTRAFISCALIDADE E A IGUALDADE: O CASO DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS AO TURISMO

*José Roberto Vieira*¹

*Maurício Dalri Timm do Valle*²

*“A isonomia é, na Constituição Federal, o proto-
princípio... o outro nome da Justiça”*

(JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES)³

1. Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Paraná – UFPR e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (graduação, especialização, mestrado e doutorado); Mestre e Doutor em Direito do Estado – Direito Tributário (PUC/SP); Estudos pós-graduados no *Instituto de Estudios Fiscales* (Madri, Espanha); Ex-Membro Julgador do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF (Brasília, DF); Ex-Auditor da Receita Federal (Curitiba, PR); Parecerista.

2. Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Brasília – UCB e do Centro Universitário Curitiba – UniCuritiba; Coordenador do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB; Mestre e Doutor em Direito do Estado (UFPR); Ex-assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal – STF; Membro Julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; Advogado Licenciado.

3. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, *Revista de Direito Tributário*, n° 64, p. 11.

“...el espinoso problema de... fines extrafiscales...”

(FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA)⁴

“El progreso no es legítimo ni eficaz, si se sacrifica ‘el valor perdurable de la justicia’...”

(FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA)⁵

1. OS SOFISTAS

Antes de que nos debrucemos sobre as relações tensas entre a Extrafiscalidade e a Igualdade, convém que visitemos o movimento filosófico dos sofistas, na Grécia do século V aC, de modo a estabelecer o contexto de PROTÁGORAS, para podermos invocar, mais adiante, o seu dilema, e aplicar tal ideia a essa mesma relação.

Sofista era tido, naquela época, como o **sábio** ou o sapiente (FERRATER MORA), como o homem de sabedoria (BERTRAND RUSSELL), derivando da mesma voz “*sofía*” – sabedoria (JULIÁN MARÍAS), a palavra “sofista”, pelo latim “*sophista*” – sábio, encontra sua origem no grego “*sophistés*” – sábio (UBALDO NICOLA)⁶; como o confirmam os etimologistas⁷.

Eles eram “**Professores ambulantes...**”, como explica JACQUES MARITAIN⁸; ou “...*mestres itinerantes...*”, como refere

4. *Lecciones de Derecho Financiero*, p. 105.

5. *Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español*, in *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero*, v. III, p. 374.

6. JOSÉ FERRATER MORA, *Diccionario de Filosofía*, t. IV, p. 3339; BERTRAND RUSSELL, *História do Pensamento Ocidental: A Aventura dos Pré-Socráticos a Wittgenstein*, p. 64; JULIÁN MARÍAS, *Historia de la Filosofía*, p. 35; UBALDO NICOLA, *Antología Ilustrada de Filosofía: Das Orígens à Idade Moderna*, p. 40; LESLEY LEVENE, *Penso, Logo Existo*, p. 30.

7. ANTENOR NASCENTES, *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, p. 739; FRANCISCO DA SILVEIRA BUENO, *Grande Dicionário Etimológico-Prosódico da Língua Portuguêsa (sic)*, v. 7, p. 3794; JOSÉ PEDRO MACHADO, *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, v. 5, p. 218-219; ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA, *Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa*, p. 731.

8. *Elementos de Filosofia I: Introdução Geral à Filosofia*, p. 45.

B. RUSSELL⁹; ou ainda “...*uma espécie de ‘caixeiros-viajantes’... da arte de falar e de discutir*”, como prefere JEAN BERNHARDT, de modo mais seco e objetivo¹⁰. Estavam sempre dispostos a ensinar, mas “...*por um preço...*” (THOMAS RANSOM GILES), fazendo “...*do saber uma profissão...*” (U. NICOLA) ou fazendo “...*comércio do seu saber...*” (J. BERNHARDT): seu “...*ensinamento... não era... desinteressado, mas sobejamente retribuído*” (UMBERTO PADOVANI e LUÍS CASTAGNOLA)¹¹. À época, essa atitude “...*sorprendió no poco*”, informa JULIÁN MARÍAS; tendo sido considerada “indecorosa”, segundo NICOLA; e mesmo “algo escandalosa”, para FERRATER MORA¹².

Com os sofistas, deu-se uma modificação nos destinatários da reflexão, que deixaram de ser grupos de discípulos selecionados e passaram a ser o grande público. Mas a alteração mais relevante foi a do objeto do pensar, que, se, com os pré-socráticos anteriores, voltava-se para o mundo ou para o universo, passou a colocar o homem e seus problemas como alvo do pensamento filosófico; caracterizando aquilo que FERRATER MORA chamou de “...*la primera crisis de la filosofía...*”, **ao converter o seu período cosmológico em um período antropológico**¹³. E com isso, prepararam não só “...*a iminente revolução socrática...*” (U. NICOLA)¹⁴, como também “...*o nascimento da filosofia no sentido próprio*” (J. BERNHARDT)¹⁵.

9. *História do...*, *op. cit.*, p. 63

10. O Pensamento Pré-Socrático: De Tales aos Sofistas, in FRANÇOIS CHÂTELET (dir.), *A Filosofia Pagã: Do Século VI a.C. ao Século II d.C.*, p. 62.

11. T. R. GILES, *Introdução à Filosofia*, p. 41; U. NICOLA, *Antologia...*, *op. cit.*, p. 40; J. BERNHARDT, *O Pensamento...*, *op. cit.*, p. 62; U. PADOVANI e L. CASTAGNOLA, *História da Filosofia*, p. 108.

12. J. MARÍAS, *Historia...*, *op. cit.*, p. 35; U. NICOLA, *Antologia...*, *op. cit.*, p. 40; J. F. MORA, *Diccionario...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3338.

13. T. R. GILES, *Introdução...*, *op. cit.*, p. 41-42; U. NICOLA, *Antologia...*, *op. cit.*, p. 41; J. F. MORA, *Diccionario...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3337.

14. *Antologia...*, *op. cit.*, p. 41.

15. *O Pensamento...*, *op. cit.*, p. 63.

Como visto até aqui, originalmente, o termo “sofista” não carregava um sentido pejorativo¹⁶; mas ele **sofreu um processo de degeneração**. Conforme RUSSELL, SÓCRATES já lhe faz menção com um certo desdém¹⁷; mas é com PLATÃO, e especialmente com ARISTÓTELES, que a sofística passa a ser encarada como uma sabedoria aparente, e o sofista como um “sábio aparente” ou como “...*aquele que usa habitualmente de sofismas*”¹⁸; entendendo-se, aqui, “sofisma” como falácia¹⁹. Mas esse processo significou mais do que apenas transitar de um sentido laudatório para um sentido pejorativo, pois este último sentido se tornou a acepção usual, não obstante também conserve, historicamente, o sentido de origem²⁰. É ampla a confirmação dos especialistas em etimologia²¹. Não se estranhe, pois, a referência de FERNANDO SAVATER ao vocábulo: “...*el ambíguo nombre de ‘sofista’...*”²²

Os mais respeitáveis sofistas foram PROTÁGORAS de Abdera, GÓRGIAS de Leôncio (na Sicília), HÍPIAS de Elis e PRÓDICOS de Céus, de conformidade com PADOVANI e CASTAGNOLA, com quem se põe de acordo FERRATER MORA; e também JULIÁN MARÍAS, que acrescenta o nome de EUTIDEMO²³.

16. J. MARITAIN, *Elementos...*, *op. cit.*, p. 45.

17. B. RUSSELL, *História...*, *op. cit.*, p. 62.

18. J. F. MORA, *Diccionario...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3339; NICOLA ABBAGNANO, *Diccionario de Filosofia*, p. 884; ANDRÉ LALANDE, *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*, p. 1050. Observe-se a expressão de ARISTÓTELES: “*La sofística es una sabiduría aparente, pero que no lo es, y el sofista, el que usa de la sabiduría aparente, pero que no lo es*” – *apud* J. MARÍAS, *Historia...*, *op. cit.*, p. 35.

19. J. F. MORA, *Diccionario...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3335-3336; N. ABBAGNANO, *Diccionario...*, *op. cit.*, p. 884.

20. J. F. MORA, *Diccionario...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3339 e 3335-3336.

21. F. SILVEIRA BUENO, *Grande Dicionário...*, v. 7, *op. cit.*, p. 3794: “...*ser sábio, mas depois caviloso*”; A. NASCENTES, *Diccionario Etimológico...*, *op. cit.*, p. 739: “*O vocábulo grego, que a princípio era sinônimo de sábio (‘sophós’), passou a significar impostor*”.

22. *Apología del Sofista*, p. 20.

23. U. PADOVANI e L. CASTAGNOLA, *História...*, *op. cit.*, p. 108; J. F. MORA, *Diccionario...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3340; J. MARÍAS, *Historia...*, *op. cit.*, p. 36.

Já os **sofistas secundários** – como TRASÍMACO, CALICLES, ANTIFÓN, POLO, CRITIAS e tantos outros – foram os que **advogaram as teses mais duvidosas**: a Erística, isso é, a habilidade de refutar e de sustentar, simultaneamente, teses contraditórias; e o reconhecimento de que a natureza conhece somente o direito do mais forte²⁴. Abraçando decididamente as doutrinas do relativismo e do ceticismo, eles foram aclamados como mestres de retórica, porém não se limitavam ao ensino do seu uso, mas também do seu abuso, perseguindo sempre o triunfo dialético sobre seu interlocutor²⁵; motivo pelo qual SAVATER observa que aquilo que se esperava de um sofista era sempre o “malabarismo dialético”²⁶. Por isso JULIÁN MARÍAS faz o diagnóstico: **“La filosofía viene a perderse en retórica y en renuncia a la verdad”**²⁷.

Os grandes sofistas, de outro lado, sobretudo os dois primeiros, PROTÁGORAS e GÓRGIAS, **sustentaram as teses mais razoáveis**: a concentração do interesse filosófico no homem e nos seus problemas; e o reconhecimento da relativização da verdade e dos valores morais²⁸. Pela primeira delas, prepararam os caminhos para SÓCRATES e seus seguidores; e, conforme alguns historiadores da filosofia, sem eles, SÓCRATES e PLATÃO não teriam sido possíveis²⁹. Pela segunda, com o desconto dos excessos, *“En algún sentido, los sofistas hicieran para su tiempo, lo que Nietzsche hizo para el suyo... desenmascarar las pretensiones de conseguir verdades absolutas...”*³⁰. Ademais, como sublinha RUSSELL, num tempo em

24. N. ABBAGNANO, *Diccionario...*, *op. cit.*, p. 884.

25. J. MARITAIN, *Elementos...*, *op. cit.*, p. 46; J. F. MORA, *Diccionario...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3338.

26. F. SAVATER, *Apología...*, *op. cit.*, p. 28-29.

27. J. MARÍAS, *Historia...*, *op. cit.*, p. 36-37.

28. N. ABBAGNANO, *Diccionario...*, *op. cit.*, p. 884.

29. J. F. MORA, *Diccionario...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3340.

30. *Ibidem.*

que praticamente inexistia educação sistemática na Grécia, os sofistas cumpriram esse valioso papel educacional³¹.

Para encerrar o rol dos **méritos dos sofistas** do século V aC, recorde-se que OSWALD SPENGLER os comparou com os enciclopedistas franceses do século XVIII³²; em sentido similar àquele no qual UBALDO NICOLA assevera que eles mereceram, na posteridade, “...o epíteto de ‘iluministas’ gregos”³³.

2. PROTÁGORAS DE ABDERA

Entre os sofistas, o grande destaque é **PROTÁGORAS**, nascido em Abdera, região da Trácia, na Grécia, no ano de 480 aC, e falecido em 410 aC³⁴. Ele teria viajado por toda a Grécia, em sua atividade de ensino, tendo obtido seu maior êxito em Atenas³⁵.

Seu sucesso pode ser facilmente medido pela avaliação dos historiadores da filosofia: “...o primeiro...” dos sofistas (L. LEVENE), “...o mais conhecido...” deles (U. NICOLA), “...o mais prestigioso...” (J. BERNHARDT) e “...o maior de todos...” (PADOVANI e CASTAGNOLA)³⁶.

Gozou da estima e da **amizade pessoal de PÉRICLES**, o famoso estadista grego da chamada “Era de Ouro de Atenas”,

31. B. RUSSELL, *História...*, *op. cit.*, p. 63-64.

32. J. F. MORA, *Dicionário...*, t. IV, *op. cit.*, p. 3338.

33. *Antologia...*, *op. cit.*, p. 41.

34. Estão de acordo quanto aos anos J. MARITAIN – *Elementos...*, *op. cit.*, p. 46 – e U. PADOVANI e L. CASTAGNOLA, *História...*, *op. cit.*, p. 108; mas a dissensão, aqui, é larga: DIOGENES LAERTIOS aponta, respectivamente, 481 e 411 aC – *Vidas e Doutrinas dos Filósofos Ilustres*, p. 264; BATTISTA MONDIN concorda com esse ano do nascimento, 481 aC, mas informa que “A data de sua morte é desconhecida” – *Curso de Filosofia*, v. 1, p. 41; U. NICOLA indica 483 e 410 aC – *Antologia...*, *op. cit.*, p. 41; e LESLEY LEVENE menciona 490 e 420 aC – *Penso...*, *op. cit.*, p. 30.

35. U. PADOVANI e L. CASTAGNOLA, *História...*, *op. cit.*, p. 108.

36. L. LEVENE, *Penso...*, *op. cit.*, p. 30; U. NICOLA, *Antologia...*, *op. cit.*, p. 41; J. BERNHARDT, *O Pensamento...*, *op. cit.*, p. 62; e U. PADOVANI e L. CASTAGNOLA, *História...*, *op. cit.*, p. 108.

a ponto de ser-lhe confiada a incumbência de redigir a constituição da colônia de Túria³⁷.

No que diz respeito às suas ideias, comece-se por registrar que, sendo conterrâneo de DEMÓCRITO, também de Abdera, foi seu ouvinte³⁸. Mas seu pensamento foi preservado, principalmente por PLATÃO, que tanto lançou mão do seu nome para nomear um dos seus maiores diálogos, quanto o tornou participante, e um participante de relevo, no “*Teeteto*”, outro diálogo de sua autoria³⁹. Afastando-se da filosofia natural que o precedeu, sua maior contribuição, como já referida, foi introduzir certo “humanismo” na Filosofia⁴⁰. Parcialmente nessa direção, sua conhecidíssima afirmativa de que “...o homem é a medida de todas as coisas, das que são enquanto são e das que não são enquanto não são”⁴¹; que também aponta, parcialmente, no sentido da relatividade de todas as coisas às disposições do sujeito. Enfatize-se, porém, e uma vez mais, o **robusto significado antropocêntrico da sua doutrina**⁴².

O respeito que lhe era votado não o impediu de **enfrentar problemas com a justiça ateniense**. Num fragmento que restou de uma obra chamada “*Sobre os Deuses*”, lê-se: “*Quanto aos deuses não ouse dizer nem que existam, nem que não existam...*”⁴³. Talvez isso tenha sido o bastante para a acusação de impiedade e sacrilégio, seguida da condenação e do seu banimento de Atenas, além da queima de suas obras em praça pública. Sua morte ocorreu em um naufrágio, justamente quando em fuga para a Sicília⁴⁴.

37. B. MONDIN, *Curso...*, *op. cit.*, p. 41; e U. NICOLA, *Antologia...*, *op. cit.*, p. 41.

38. DIOGENES LAERTIOS, *Vidas e Doutrinas...*, *op. cit.*, p. 264.

39. B. MONDIN, *Curso...*, *op. cit.*, p. 41.

40. HILTON JAPIASSU e DANILO MARCONDES, *Dicionário Básico de Filosofia*, p. 203.

41. *Apud* J. MARITAIN, *Elementos...*, *op. cit.*, p. 46-47.

42. B. MONDIN, *Curso...*, *op. cit.*, p. 41.

43. *Apud ibidem*, p. 41-42.

44. U. NICOLA, *Antologia...*, *op. cit.*, p. 41; D. LAERTIOS, *Vidas e Doutrinas...*, *op. cit.*, p. 266.

3. UM DILEMA

Etimologicamente falando, derivado do latim “*dilemma-atis*”, e este do grego “*dilema-atos*” (ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA), de “*di*” – dois, e “*lemma*” – decisão (SILVEIRA BUENO)⁴⁵.

Essa dupla alternativa referida pela etimologia, no entanto, pode ser explorada semanticamente. Uma primeira possibilidade seria que, num dilema, tivéssemos uma situação difícil com **duas proposições de solução contraditórias**, como cogita ANDRÉ LALANDE: “...oposição mútua entre duas teses... tais que a aceitação ou o repúdio de uma... leva à negação ou à afirmação da outra...”⁴⁶. No mesmo rumo, a hipótese imaginada por FERRATER MORA⁴⁷.

Uma outra possibilidade significativa seria que, num dilema, nos deparássemos com uma situação árdua em que **ambas as perspectivas de desfecho fossem desagradáveis**. Nessa linha, caminham os etimólogos: “...duas saídas difíceis ou penosas” (ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA), “...ambas ingratas ou contrárias ao nosso sentir” (SILVEIRA BUENO)⁴⁸. Na mesma vereda, seguem os filósofos: “...escolher necessariamente entre dois... pontos de vista rejeitáveis caso não fôssemos obrigados a escolher” (H. JAPIASSU e D. MARCONDES); “...uma opção difícil entre duas possibilidades igualmente insatisfatórias” (ANDRÉ COMTE-SPONVILLE)⁴⁹.

E ainda uma derradeira possibilidade semântica, mais radical, em que a situação fosse tão embaraçosa que simplesmente **não existiria saída, uma situação insolúvel**, como

45. A. G. CUNHA, **Dicionário Etimológico...**, *op. cit.*, p. 265; F. SILVEIRA BUENO, **Grande Dicionário...**, v. 2, *op. cit.*, p. 1020.

46. **Vocabulário Técnico...**, *op. cit.*, p. 260.

47. J. F. MORA, **Diccionario...**, t. I, *op. cit.*, p. 891: “...la oposición de dos tesis, de tal modo que se una de ellas es verdadera, la otra ha de ser considerada como falsa, y viceversa”.

48. A. G. CUNHA, **Dicionário Etimológico...**, *op. cit.*, p. 265; F. SILVEIRA BUENO, **Grande Dicionário...**, v. 2, *op. cit.*, p. 1020.

49. H. JAPIASSU e D. MARCONDES, **Dicionário Básico...**, *op. cit.*, p. 73; A. COMTE-SPONVILLE, **Dicionário Filosófico**, p. 168.

menciona NICOLA ABBAGNANO, citando a consideração antiga e confluyente de DIOGENES LAERTIOS, ao versar a lógica dos estóicos⁵⁰.

4. O DILEMA DE PROTÁGORAS

Conta-se que PROTÁGORAS teria celebrado um contrato com um aspirante a aluno que, após as aulas, pretendia advogar, mas que não dispunha de condições financeiras para pagar por essas aulas. Convencionou-se, então, que o interessado pagaria quando, estando habilitado ao exercício da profissão, vencesse seu primeiro caso no tribunal. DIOGENES LAERTIOS identifica esse discípulo como tendo sido EUATLOS⁵¹.

Ocorre que EUATLOS, depois de apto à prática dos tribunais, dedicou-se a outra atividade, evitando assumir alguma causa e comparecer à justiça.

PROTÁGORAS, então, decidiu processá-lo, em busca da sua remuneração pelo ensino ministrado.

Na sessão de julgamento, o mestre declarou, para surpresa de todos, que, na verdade, não tinha muito interesse no possível resultado. E explicou: se, por um lado, o juiz me der ganho de causa, EUATLOS, certamente, deverá cumprir a decisão e pagar-me; mas, se, por outro lado, o juiz decidir em favor dele, então ele terá ganho sua primeira causa e, de acordo com nosso contrato, deverá também me pagar.

Ao que o discípulo, para espanto geral, respondeu que, igualmente, não lhe interessava muito o resultado do pleito do seu ex-mestre, pois se o tribunal lhe desse a vitória, a decisão deveria, sem dúvida, ser cumprida, não lhe cabendo pagar nada; e se a vitória fosse dada a PROTÁGORAS, então, de

50. N. ABBAGNANO, *Dicionário...*, *op. cit.*, p. 259; D. LAERTIOS, *Vidas e Doutrinas...*, *op. cit.*, p. 200-201.

51. *Vidas e Doutrinas...*, *op. cit.*, p. 266.

conformidade com o contrato acertado, ele ainda não teria ganho causa alguma, e também nada deveria pagar⁵².

Independentemente de qualquer perspectiva de solução, do que não existe dúvida é de que PROTÁGORAS deve ter sido um bom docente e EUATLOS um bom discente!

5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE

Antes, porém, de demonstrar, como o faremos, os abusos que podem ser praticados no âmbito da tributação extrafiscal, cumpre que sublinhemos a elevada dignidade da Capacidade Contributiva e da Igualdade em nosso Sistema Constitucional Tributário e os altos riscos que, para elas, representa a Extrafiscalidade. É o que faremos, neste e no próximo item.

Como o fundamento da Capacidade Contributiva se encontra no Princípio da Igualdade, estabelecemos aí nosso ponto de partida jurídico. E registre-se, de começo, na linha de HUMBERTO ÁVILA, que a Igualdade é apresentada, no Preâmbulo da Constituição brasileira, como um dos “...valores supremos de uma sociedade fraterna...”; já nos começos constitucionais, na abertura do Título II, como o termo inaugural e inicial do vasto rol dos “...Direitos e Garantias Fundamentais” (artigo 5º, *caput*); logo no primeiro momento do capítulo tributário do Título VI, por intermédio da Capacidade Contributiva, como um dos “...Princípios Gerais” desse sistema (artigo 145, § 1º); e pouco depois, no mesmo capítulo, como uma das “...garantias asseguradas ao contribuinte...” (artigo 150, *caput* e inciso II)⁵³. Ora, tais formas de referir o princípio, como “valor supremo”, como “direito e garantia fundamental”, como “princípio geral” e como “garantia tributária”, justificam, sem dúvida, a questão proposta por ÁVILA: “...*enquanto princípio*

52. *Ibidem*; B. RUSSELL, *História...*, *op. cit.*, p. 64; N. ABBAGNANO, *Dicionário...*, *op. cit.*, p. 259.

53. *Teoria da Igualdade Tributária*, p. 146-147.

constitucional, a igualdade ‘vale mais’ que os outros princípios ?”⁵⁴

E a resposta do jurista gaúcho, que não tarda – “...ao ser colocada em primeiro lugar nas garantias fundamentais, a **Constituição atribuiu uma superioridade abstrata à igualdade...**”⁵⁵ – é idêntica à que chegara antigo e grande constitucionalista pátrio, FRANCISCO CAMPOS, na metade do século passado, observando que essa precedência cronológica do princípio, no texto, “*Não foi por acaso ou arbitrariamente...*” (sic), mas “...*quis significar expressivamente... que o princípio da igualdade rege todos os direitos em seguida a êle enumerados*” (sic)⁵⁶. Eis que, nas palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, intérprete privilegiado desse constitucionalista, “...*ele penetra, como uma linfa, os demais direitos e garantias constitucionais, perpassando-lhes o conteúdo normativo...*”⁵⁷; “...*condiciona a eficácia... de todos os demais princípios constitucionais*”, que, “...*servientes...*”, colocam-se “...*a serviço da isonomia...*”⁵⁸.

Sabemos todos, e há muito, que é aristotélica a noção de Igualdade Relativa, a demandar tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na proporção das respectivas desigualdades. Mas sabemos também, hoje, da **indisfarçável insuficiência dessa concepção**, carente de “...*precisões maiores...*” (CELSE ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁵⁹) e destituída

54. *Ibidem*, p. 147.

55. *Ibidem*, p. 148. No mesmo sentido, vasta doutrina, da qual, só para ilustrar, lembramos REGINA HELENA COSTA: “...*diretriz mais relevante de todo o ordenamento jurídico... sobre a qual repousam e encontram fundamento todas as demais*” – **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte** (sic), p. 109 e 113.

56. Igualdade Perante a Lei – Sentido e Compreensão desta Garantia Constitucional..., in **Direito Constitucional**, v. II, p. 12.

57. Significação do Princípio da Isonomia na Constituição de 1988, **Revista Trimestral de Direito Público** n° 15, p. 30.

58. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário** n° 64, p. 12-13.

59. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 15.

de “...*critérios operacionais seguros...*” (HUMBERTO ÁVILA⁶⁰). E sabemos mais: que é a CELSO ANTÔNIO – e àquele que já chamamos de seu “...*pequeno grande livro*”⁶¹ – que devemos o esforço primeiro, entre nós, de aprofundamento da investigação, nesse campo, identificando as condições de concretização do princípio, mediante o exame: do fator de discriminação; da correlação lógica entre esse fator e o tratamento jurídico estabelecido; – ÁVILA prefere aludir, aqui, adequadamente, à compatibilidade com a finalidade⁶² – e da consonância entre essa correlação e os valores constitucionais.⁶³

Já o **Princípio da Capacidade Contributiva**, hoje, expressamente enunciado no diploma constitucional vigente (artigo 145, § 1º), poderia continuar implícito, entre nós, tal como o estava no sistema constitucional imediatamente anterior, assim como em outras plagas – como o ratificam a doutrina lusitana (JOSÉ CASALTA NABAIS⁶⁴) e a doutrina alemã (CÉSAR GARCÍA NOVOA⁶⁵), além, também, da jurisprudência germânica (ANDREI PITTEN VELLOSO⁶⁶) – sem prejuízo da sua efetividade, uma vez que **inegável corolário do Princípio da Igualdade em matéria tributária**. Não existem aqui disceptações na doutrina nacional e internacional: ele sempre esteve “...*implícito nas dobras do primado da igualdade*” (PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁷); constitui “...*uma expressão específica do princípio da igualdade...*” (CASALTA

60. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 29.

61. J. R. VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, **Revista de Direito Tributário** n° 54, p. 98.

62. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 62-73 e 191.

63. **O Conteúdo...**, *op. cit.*, p. 27-28.

64. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, p. 688.

65. **El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria**, p. 109.

66. **O Princípio da Isonomia Tributária: Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**, p. 160-161.

67. **Curso de Direito Tributário**, p. 349; bem como ROQUE ANTONIO CARRAZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 87.

NABAIS⁶⁸). Trata-se, pois, a Capacidade Contributiva, do “... *critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade*” (MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI⁶⁹); “...*o mais elevado critério comparativo... de isonomia de encargos tributários...*” (KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG⁷⁰); consistindo esse o seu “...*aspecto... que tem maior significado e alcance...*” (CASALTA NABAIS⁷¹).

No que tange ao seu conteúdo, há que, preliminarmente, rejeitar certa doutrina, que já o tentou caracterizar como “uma caixa vazia” ou “um conceito vazio”, como lembram GIAN ANTONIO MICHELI e FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA⁷². A despeito de reconhecida, internacionalmente, a “...*sua ‘inerente indeterminabilidade’...*” (CASALTA NABAIS⁷³), há que sublinhar, com TIPKE, de um lado, que o seu conteúdo “...*é ‘indeterminado, mas não indeterminável’*”⁷⁴; e com DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, de outro, que “...*la dificultad para*

68. **O Dever Fundamental...**, *op. cit.*, p. 444. Em igual direção: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**, p. 304; REGINA H. COSTA, **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 37-42 e 107; FERNANDO AURELIO ZILVETI, **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 386; e JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, p. 29-33 e 97.

69. Notas de Atualização, *in* ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 878. Em idêntico caminho: ANDREI P. VELLOSO, **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 160; MARCIANO SEABRA DE GODOL, **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**, p. 258; e DOUGLAS YAMASHITA, **Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil**, *in* K. TIPKE e D. YAMASHITA, **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 56.

70. **Direito Tributário**, v. I, p. 200.

71. **O Dever Fundamental...**, *op. cit.*, p. 469.

72. G. A. MICHELI, **Curso de Derecho Tributário**, p. 146: “...*un concepto vacío de significado, una ‘caja vacía’, como se ha dicho por varios cultivadores de la ciencia económica y de la ciencia jurídica...*” – Há uma tradução para nossa língua, da década de setenta do século passado: **Curso de Direito Tributário**, p. 93. F. SÁINZ DE BUJANDA, **Lecciones de Derecho Financiero**, p. 107: “...*se ha dicho que se trata de un concepto vacío...*”

73. **O Dever Fundamental...**, *op. cit.*, p. 456 e 688.

74. Fundamentos da Justiça Fiscal, *in* K. TIPKE e D. YAMASHITA, **Justiça Fiscal...**, *op. cit.*, p. 31-32.

delimitar el alcance del principio...” não implica “...*la negación de su eficacia jurídica...*”⁷⁵. Há excessos dos dois lados da polêmica conceptual que envolve esse princípio. De uma parte, o exagero clássico de LUIGI EINAUDI, antigo professor das Universidades de Turim e Milão, “...*para quien la capacidad contributiva no es más que... un par de palabras que se escapan de entre los dedos y que escurren incomprensiblemente...*”⁷⁶. De outra, alguma demasia recente daqueles que asseveram “...*ter alcanzado na atualidade sólido conteúdo...*” (ALEXANDRE BARROS CASTRO⁷⁷). Mas, nenhum descomedimento na observação já cinquentenária de EMILIO GIARDINA, o jurista italiano: “...*no é difícil mostrar qualquer hipótese de imposição em evidente contraste com o princípio...*”⁷⁸

É desnecessário acompanhar toda a evolução histórico-conceptual desse princípio para chegar a **uma noção razoável**, senão pouco mais de uma década, de 1961, com GIARDINA – “...*possibilidade econômica de pagar o tributo...*”⁷⁹ – até 1973, com FRANCESCO MOSCHETTI, o professor da Universidade de Pádua – “...*aquela força econômica... idônea para concorrer com os gastos públicos...*”⁸⁰. Não se trata, pois, da simples disposição de riqueza, que indicaria mera **capacidade econômica**, mas do dispor de uma riqueza suficiente para a submissão ao tributo, excedente, pois, da riqueza bastante para apenas atender ao mínimo necessário para uma vida digna, satisfazendo, assim, mais do que tão só as necessidades vitais básicas do cidadão (Constituição, artigo 7º, IV), condição essa que, então sim, apontaria para uma genuína **capacidade de contribuir**

75. *La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del I. R. P. F.*, p. 21, nota nº 23.

76. *Apud* JORGE BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario*, p. 121.

77. *Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda*, p. 160.

78. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, p. 428. No original italiano: “...*non è difficile prospettare qualche ipotesi di imposizione in evidente contrasto col principio...*”

79. *Ibidem*, p. 434. No original italiano: “...*possibilità economica di pagare il tributo...*”.

80. *Il Principio della Capacità Contributiva*, p. 238. No original italiano: “*Capacità contributiva... quella forza economica... idonea a concorrere alle spese pubbliche...*”

para a sobrevivência do estado, constituindo uma capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade social⁸¹; ideia diversa, ainda, da de **capacidade financeira**, esta voltada para a noção de liquidez. Da primeira distinção, as críticas doutrinárias ao nosso legislador constitucional, que optou pela locução “capacidade econômica” (artigo 145, § 1º), sem, contudo, merecê-las, uma vez que pensamos assistir razão a JOSÉ MAURÍCIO CONTI, no sentido de que a expressão inteira – “... *capacidade econômica do contribuinte...*” – afasta as equivocidades, desde que indica, nitidamente, aquele cuja riqueza disponível é qualificada, tornando-o apto à sujeição passiva de uma obrigação tributária, na condição de “contribuinte”. Eis que não se trata, assim, de singela capacidade econômica, mas de autêntica capacidade “contributiva”⁸².

É clássica a distinção entre a **Capacidade Contributiva absoluta ou objetiva** e a **relativa ou subjetiva**⁸³. No primeiro caso, cabe ao legislador selecionar, para a hipótese de incidência das normas tributárias, fatos que sejam reveladores de capacidade contributiva – ou, na célebre expressão de ALFREDO AUGUSTO BECKER, “fatos-signo presuntivos de capacidade contributiva”, ou, em outras palavras, fatos que constituam sinais que permitam estabelecer a presunção da

81. *Ibidem*, p. 22: “Mais precisamente, afirmou-se que a capacidade contributiva é dada por aquela parte da força econômica, da riqueza de um sujeito, **que supera o mínimo vital**”; afirmação que MOSCHETTI faz corroborar, em nota de rodapé, com a citação de textos convergentes de GIARDINA, de MICHELI e de MANZONI – No original italiano: “Piú precisamente, venne affermato che la capacità contributiva è data da quella parte della forza economica, della ricchezza di un soggetto, **che supera il minimo vitale**”. *Ibidem*, p. 239: “...capacidade contributiva... Se esta não é simplesmente a capacidade econômica, mas é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, isso é, por um dever orientado e caracterizado por um prevacente interesse coletivo...” – No original italiano: “...capacità contributiva... Se questa non è semplicemente la capacità economica, ma è capacità economica qualificata da un dovere di solidarietà, cioè da un dovere finalizzato e caratterizzato da un prevalente interesse collettivo...”

82. **Princípios Tributários...**, *op. cit.*, p. 36-37.

83. Entre tantos outros: REGINA H. COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 27-31; ANDREI P. VELLOSO, **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 171-172.

existência dessa capacidade⁸⁴; – aspecto que desempenha a função de pressuposto ou fundamento jurídico do imposto. No segundo caso, cabe estabelecer a contribuição à medida das possibilidades econômicas de determinado sujeito passivo, adequando o “*quantum*” do tributo ao porte econômico do fato ocorrido (capacidade contributiva relativa) e adequando-o às circunstâncias pessoais do cidadão (capacidade contributiva subjetiva)⁸⁵; aspecto que cumpre a função de critério de graduação do tributo e de fixação dos seus limites. A primeira espécie de capacidade contributiva, atinente à hipótese das normas de incidência tributárias, especificamente à sua materialidade; a segunda, adstrita à consequência ou ao mandamento dessas normas⁸⁶. Diversamente daquelas correntes doutrinárias que optam por apenas uma das formas de capacidade contributiva, identificando uma unilateral consagração constitucional, parece-nos mais próprio e acertado admitir-lhe “...*una doble función*”, como sustenta ALVARO RODRÍGUEZ BEREJO, catedrático da Universidade Autónoma de Madrid⁸⁷; ou aludir às funções de fundamento e de graduação do tributo como dois momentos sequenciais da capacidade contributiva, como prefere GIARDINA⁸⁸. Procedente, nessa

84. **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 458 e 460 *et seq.*

85. Cabe esclarecer que “clássica” mesmo é a distinção entre capacidade contributiva absoluta ou objetiva e relativa “ou” subjetiva, pois a distinção entre estas duas últimas espécies (relativa “e” subjetiva) é recente e a construímos pela conjunção de diversos aportes anteriores – J. R. VIEIRA, Prefácio – Em Busca da Verdade sobre o IPI: Dos Voos com Instrutor aos Voos Solos Ousados, in MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, *Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, p. XXXVI; com a aprovação de TIMM DO VALLE, *ibidem*, p. 463-464.

86. MARÇAL JUSTEN FILHO, *Capacidade Contributiva*, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Capacidade Contributiva**, p. 362-363; ANDREI P. VELLOSO, **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 171-172.

87. *Apud* DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, **La Protección...**, *op. cit.*, p. 21.

88. **Le Basi Teoriche...**, *op. cit.*, p. 53-56: “São, portanto, dois os ‘momentos’ da capacidade contributiva. Ao primeiro, pode-se denominar de momento da capacidade contributiva ‘absoluta’... Com a expressão capacidade contributiva ‘relativa’ indicamos o segundo momento da imposição...”. No original italiano: “Sono quindi due i ‘momenti’ della capacità contributiva. Il primo si può denominare momento della capacità

linha, os fundamentos constitucionais da capacidade contributiva identificados por REGINA HELENA COSTA: o artigo 145, § 1º, para a capacidade contributiva relativa; e os artigos relativos à distribuição das competências dos impostos – 153, 155 e 156 – para a capacidade contributiva absoluta⁸⁹.

Tão elevada é a relevância da Capacidade Contributiva para um sistema tributário, que, mesmo reconhecendo certo grau de veracidade na assertiva de NICHOLAS KALDOR, o antigo economista da Universidade de Cambridge, de que a demanda da sua melhor medida “...é como a caça de um meteoro”⁹⁰; é imprescindível registrar, com TIPKE e LANG, que, não obstante o grau de dificuldade, inexistente qualquer alternativa a esse princípio, a não ser a da “...indigência de princípios fundamentais”⁹¹; donde a sensatez e a atualidade do caráter de “...su transcendencia dogmática” (MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ), da sua identidade como “...a espinha dorsal da justiça tributária” (MISABEL DERZI⁹²) e como “...la verdadera estrella polar del tributarista” (CORTÉS DOMÍNGUEZ⁹³).

6. EXTRAFISCALIDADE

Penoso e precário, porém, é o convívio da Capacidade Contributiva com a Extrafiscalidade. “A complexidade do assunto...”, como observa KARINA PAWLOWSKY, jurista paranaense, “...torna a questão, em verdade, de difícil solução”⁹⁴.

contributiva ‘assoluta’... Con l’espressione capacità contributiva ‘relativa’ indichiamo il secondo momento dell’imposizione...”.

89. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 116.

90. *Apud* HELENO TAVEIRA TORRES, **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**, p. 604.

91. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 202.

92. *Notas...*, *op. cit.*, p. 878.

93. **Ordenamiento Tributario Español**, p. 81.

94. **A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional**, p. 123.

E confirma-o a doutrina estrangeira, aqui representada por GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, o professor da Universidade de Buenos Aires: “*Sin lugar a dudas estamos ante uno de los tópicos que más problemas presenta dentro del Derecho financiero en general, y del Derecho tributario en particular*”⁹⁵. Isso porque, entre elas, instala-se, na expressão de ANDREI PITTEN VELLOSO, o jurisperito gaúcho, uma “... *significativa tensão*”⁹⁶.

Não obstante bons autores situem, **historicamente, as primeiras experiências extrafiscais** em meados do século XVIII⁹⁷; ALIOMAR BALEEIRO lembra os “...*direitos alfandegários altamente onerosos para proteção da produção nacional...*”, registrando sua adoção pela França, “...*desde o século XVII...*”, e por Veneza, “...*desde o fim da Idade Média... pelo menos...*”, o que implica o recuo inicial até o século XV⁹⁸. Já no século XIX, especificamente em 1848, o mesmo BALEEIRO e SOUTO MAIOR BORGES, apontam o “*Manifesto Comunista*”, em que, segundo o último, KARL MARX e FRIEDRICH ENGELS incitam “...*a massa a pleitear esse instrumento de oportunismo na ação política...*”⁹⁹.

95. *El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina*, p. 356.

96. *O Princípio da Isonomia...*, *op. cit.*, p. 336.

97. ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula “Due Process of Law”**, p. 237: “*É apenas em meados do século XVIII... que se vão revelando os extraordinários préstimos dos impostos, para atingir finalidades diversas da mera obtenção de receita...*” – texto repetido na reedição, como **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”**, p. 175. REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 71: “*Fenômeno perceptível apenas em meados no século XVIII, a extrafiscalidade...*” (sic).

98. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, p. 190-191.

99. A. BALEEIRO, **Limitações...**, *op. cit.*, p. 1163 e 1367; J. SOUTO MAIOR BORGES, **Introdução ao Direito Financeiro**, p. 56. A maioria das referências é à recomendação do “...*Imposto fortemente progressivo*” – **Manifesto Comunista**, p. 58; mas também se encontra, nesse famoso documento, a menção às “*Tarifas protetoras...*!”, na tradução de Álvaro Pina e Ivana Jenkins – *ibidem*, p. 65; ou a alusão às “...*taxas protecionistas!*”, na tradução de Marcos Aurélio Nogueira e Leandro Konder – **Manifesto do Partido Comunista**, p. 87 e 95; ou a indicação simplificada de “*Protecionismo...*!”, na edição comentada por Chico Alencar, cujo(s) tradutor(es) não é(são) identificado(s) – **Manifesto Comunista**, p. 73 e 82.

É mais recente, porém, a etapa que é considerada a **fase contemporânea da utilização extrafiscal dos tributos**, marcada por um caso jurisprudencial clássico, que aliás deflagrou o início dessa etapa: trata-se de um caso do começo do século XX, mais exatamente de 1904, estabelecendo uma discussão que alcançou a Suprema Corte norte-americana, o caso “Estados Unidos *versus* McGray”, que discutiu a tributação diferenciada da margarina e da manteiga; e no qual a Suprema Corte reconheceu a procedência da tributação mais gravosa da margarina em virtude de razões extrafiscais atinentes à saúde, como lembra BALEEIRO¹⁰⁰. Foi a partir de então que se construiu, nos Estados Unidos, a duplicidade da visão do tributar com fundamento no “*power to tax*” – no “poder de tributar”, literalmente, ou, cientificamente, na competência tributária, que consiste na tributação habitual, na tributação que visa tão somente carrear recursos para os cofres públicos – e do tributar com amparo no que os norte-americanos chamam de “*police power*” – literalmente, no “poder de polícia”, que corresponde a uma tributação regulatória, a uma tributação intervencionista, a uma tributação que visa realizar objetivos não meramente arrecadatários, mas de caráter social ou econômico. Na primeira hipótese, fala-se de “fiscalidade”, em oposição à segunda, em que se cogita de “extrafiscalidade”¹⁰¹.

No Brasil, ponha-se ênfase, de início, no registro de BALEEIRO de que, quando a doutrina ainda nem sequer sonhava com a extrafiscalidade, “...já os governos a praticavam largamente sob a forma de isenções a indústrias novas ou subsídios à exportação...etc”, mencionando que “O dec. Lei 300, de 1938, regulou e consolidou várias dessas isenções da legislação anterior”¹⁰². Essa a razão pela qual o mesmo jurista declarava, já

100. **O Direito Tributário da Constituição**, p. 165.

101. A. BALEEIRO, *idem*; **Uma Introdução...**, *op. cit.*, p. 189-190; GERALDO ATALIBA, **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, p. 151; **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**, p. 138; J. SOUTO MAIOR BORGES, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 58-59.

102. **Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal**, p. 93.

no alvorecer da segunda metade do século XX: “*Acredita-se encerrado o tempo das finanças ‘neutras’, às quais sucedem as finanças ‘ativas’, como alavancas de comando da conjuntura econômica e do desenvolvimento*”¹⁰³ – um tempo em que, diz mestre SOUTO, uma década e meia depois, chega-se a aludir a **um estado “...regulador e tributador”**, assinalado pela “agressividade”¹⁰⁴. Por fim, quase cinco décadas depois, o panorama é bem desenhado por PITTEN VELLOSO: “...hoje em dia não só se admite pacificamente a **extrafiscalidade**, mas também se reconhece que ela constitui **uma realidade irreversível nos Estados Sociais de Direito**” (grifamos), inclusive no Brasil¹⁰⁵.

Mas se, de um lado, há que reconhecer que tal presença é permanente e definitiva em nossa realidade jurídica; é inevitável, de outro, admitir e confessar os problemas e embaraços que dela decorrem. Dos quais, o mais importante e delicado deles, na assertiva clássica de SÁINZ DE BUJANDA, é exatamente o da **sua legitimidade constitucional**¹⁰⁶. Esses fins alheios ao quotidiano da fiscalidade devem encontrar nítida e clara consagração constitucional. Ora referidos como interesses públicos ou sociais¹⁰⁷; ora mencionados como objetivos, finalidades, diretrizes ou princípios¹⁰⁸; mas sempre vistos como

103. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 1370. Apesar de que, na edição citada, a oitava, o autor ter-se-ia valido do verbo “encerrar” no gerúndio – “encerrando”, – mantivemos o particípio passado – “encerrado”, – em atenção a edições anteriores – **Limitações...**, *op. cit.*, 6.ed., p. 328.

104. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 47.

105. **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 295.

106. **XI Semana de Estudios de Derecho Financiero**, v. 2, p. 1146-1147.

107. J. SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria Geral da Isenção Tributária**, p. 75; RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO, **Tributação e Mudança Social**, p. 199; REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 72.

108. Dentre os estrangeiros: JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Los Principios Constitucionales del Orden Tributario: La No Confiscatoriedad*, in PASQUALE PISTONE y HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, p. 204; SALVATORE LA ROSA, *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*, p. 17 et seq.; PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, p. 156;

contemplados, amparados ou protegidos na Lei das Leis. De todos, a modo de síntese, a conclusão de MARTÍNEZ DE PISÓN, o professor da Universidade Autônoma de Madri: “... existe un amplio consenso doctrinal y jurisprudencial sobre la legitimidad de los fines extrafiscales del tributo cuando dichos fines estén amparados por la Constitución...”¹⁰⁹; caso contrário resta violada a Capacidade Contributiva e, por via de consequência, a Igualdade.

Aliás, é justamente **nesse campo da extrafiscalidade**, mais do que em qualquer outro, que reside **o maior risco das investidas contra a Capacidade Contributiva** e a Igualdade Tributária. Entre nós, a advertência foi de SOUTO MAIOR¹¹⁰; mas, internacionalmente, a precedência coube a SÁINZ DE BUJANDA, que identificou, aqui, um “...espinoso problema...”¹¹¹; e mais do que isso, um “...terrible problema...”¹¹²; que o conduziu a famosas e multicitadas conclusões: “Desde el punto de vista jurídico positivo, la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atrayentes que éstos sean...”¹¹³; “El progreso no es legítimo ni eficaz, si se sacrifica ‘el valor perdurable de la justicia’...”¹¹⁴ Pelas quais, seus pronunciamentos foram classificados como “categóricos” (PITTEN VELLOSO¹¹⁵), e ele mesmo como o

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Técnicas Desgravatorias y Deber de Contribuir*, p. 125; FRANCISCO GARCÍA DORADO, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*, p. 65; GASPARE FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario – Parte Generale*, p. 159-160. Dentre os nacionais: ESTEVÃO HORVATH, *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*, p. 92-93; HUMBERTO ÁVILA, *Sistema Constitucional Tributário*, p. 352-353.

109. *Técnicas...*, op. cit., p. 125.

110. *Teoria Geral...*, op. cit., p. 72.

111. *Lecciones...*, op. cit., p. 105.

112. *Teoria Jurídica de la Exención Tributaria*, in *Hacienda y Derecho*, V. III, p. 418.

113. *Lecciones...*, op. cit., p. 105-106.

114. *Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español*, in *Hacienda...*, op. cit., p. 374.

115. *O Princípio da Isonomia...*, op. cit., p. 301.

“expoente máximo” da tese que sustenta a ilegitimidade das providências extrafiscais (SEABRA DE GODOI¹¹⁶).

Tal **corrente doutrinária, francamente avessa à extrafiscalidade**, embora quase sempre conectada a SÁINZ DE BUJANDA, encontrou defesa em outras vezes importantes do século XX, como as de CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, da Argentina, LUIGI RASTELLO, da Itália, e ERNESTO FLORES ZAVALA, do México, entre outros¹¹⁷. Todavia, em face do amplo acatamento internacional da extrafiscalidade, trata-se de concepção bem avaliada, hoje, por PITTEN VELLOSO, por exemplo, como **radical e anacrônica**, cujo agasalho incondicionado só teria lugar no clássico Estado Liberal, encontrando-se, pois, tal como este, **superada**¹¹⁸.

Em completa oposição, a **tese de FRANCESCO MOSCHETTI, advogando a possibilidade de conjugação dessas noções**. Como só se pode cogitar de capacidade contributiva quando a econômica for qualificada pelo dever de solidariedade social, então, na capacidade contributiva, “...*não se pode considerar a*

116. **Justiça...**, op. cit., p. 193. Interessante lembrar, como contraponto, como já o fizemos, no passado, “...*uma interpretação posterior...*”, de 1976, de CARLOS PALAO TABOADA, “...*num trabalho clássico – ‘Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva’ –, sustentando que aquela posição de Sáinz de Bujanda não era muito bem definida como propriamente contrária à tributação extrafiscal, devendo mais ser entendida como cautela e prudência no encará-la, e não realmente como a sua rejeição*” – IPI e Extrafiscalidade, **Revista de Direito Tributário** n° 91, p. 75. De fato, eis a manifestação textual de PALAO TABOADA: “*No creo, sin embargo, que el Prof. SÁINZ DE BUJANDA llevara su posición frente a los fines extrafiscales en la tributación hasta el extremo de excluirlas radicalmente, sino que su actitud... es la de un profundo recelo ante aquéllos, exhortando a un manejo ‘extraordinariamente prudente’ de los mismos*” – “Apogeo y Crisis...” in **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro**, v. II, p. 394, nota n° 50.

117. L. RASTELLO, **Diritto Tributario – Principi Generali**, p. 377 et seq.; C. M. GIULIANI FONROUGE e E. FLORES ZAVALA, *apud* J. R. VIEIRA, IPI e Extrafiscalidade, op. cit., p. 75. Parece ser, também, a inclinação, na Espanha, de CÉSAR GARCÍA NOVOA: “...*capacidad económica... cuyo respeto por los tributos extrafiscales es más que dudosa...*” – **El Concepto de Tributo**, p. 333; e na Argentina, de NAVEIRA DE CASANOVA: “*En la postura opuesta, de tipo restrictivo (à extrafiscalidade)... a la que en principio le reconocemos mayor caudal de razón...*” (esclarecemos, nos parênteses) – **El Principio...**, op. cit., p. 358.

118. **O Princípio da Isonomia...**, op. cit., p. 301-305.

riqueza do indivíduo singular separadamente das exigências coletivas”, assim como acontece quando se perseguem também os objetivos extrafiscais constitucionalmente estabelecidos, motivo pelo qual “*O problema da legitimidade dos fins extrafiscais do imposto queda resolvido, a nosso juízo, de modo simples e linear...*”¹¹⁹ Conquanto seguida por muitos, inclusive da doutrina autóctone¹²⁰; parece-nos **uma explicação excessivamente simplificada e adrede destinada a superar as contradições**¹²¹; se não “*...un juego dialéctico para eludir el control de la capacidad contributiva, más que otra cosa*”, como sugere, com algo de excesso, GARCÍA NOVOA¹²²; e que já tivemos a oportunidade de classificar como “*...uma tentativa talvez heróica...*”, mas de muito difícil, e mesmo impossível sustentação, sob pena de notório vilipêndio à Capacidade Contributiva¹²³.

Pode-se cogitar, entretanto, de **uma aplicação mais branda desse princípio, mesmo no âmbito da extrafiscalidade**. Há muito, BALEEIRO chamava a atenção, no caso, para a disposição da Suprema Corte norte-americana de tolerar e mitigar o “*due process of law*”¹²⁴; numa tendência talvez semelhante à do Tribunal Constitucional Espanhol e de suas decisões dos anos oitenta do século passado, para as quais, ainda que no reino da extrafiscalidade, “*...lo que realmente se exige es que los tribunales no ‘desconozcan’ la capacidad económica,*

119. No original italiano: “*...non si può considerare la ricchezza del singolo separatamente dalle esigenze collettive*” – “*Il problema della legittimità dei fini extrafiscaali dell’imposta è risolto, a nostro avviso, in modo semplice e lineare...*” – **Il Princípio...**, op. cit., p. 239.

120. JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 116-118; MARCIANO BUFFON, **O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**, p. 89; LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**, p. 280-281.

121. De acordo, quanto às intenções teóricas explícitas, MARCIANO SEABRA DE GODOI, **Justiça...**, op. cit., p. 195.

122. **El Concepto...**, op. cit., p. 334.

123. IPI e Extrafiscalidade, op. cit., p. 76. É como pensa, também, KARINA PAWLOWSKY, **A Utilização...**, op. cit., p. 188-189.

124. **O Direito Tributário...**, op. cit., p. 165.

*puediendo no estar inspirados exclusivamente en la misma*¹²⁵. Quiçá similar a doutrina de KLAUS TIPKE e de JOACHIM LANG, ao afirmarem que a capacidade contributiva pode ser restrita pelas normas de finalidade social, mas não eliminada¹²⁶; ou a de FERREIRO LAPATZA e de MARTÍNEZ DE PISÓN, aludindo ao consenso quanto à extrafiscalidade, quando respeitadas as exigências “básicas” ou “mínimas” do princípio¹²⁷. A chave estaria, aqui, no diagnóstico dessas exigências básicas ou mínimas. Para alguns, elas estariam con-substanciadas na reverência ao **Mínimo Existencial**, o limite inferior da capacidade contributiva¹²⁸. Outros inclinam-se a identificá-las na obediência à **Vedação do Efeito de Confisco**, o limite superior desse princípio¹²⁹. Já nos pronunciamos pelo **atendimento simultâneo e cumulativo de ambos os limites**, que, em boa companhia, seguimos entendendo adequado¹³⁰.

125. CÉSAR GARCÍA NOVOA, *Benefícios Fiscales y Libre Competencia*, in CÉSAR GARCÍA NOVOA y CATALINA HOYOS JIMÉNEZ (coord.), *El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI*, t. I, p. 763.

126. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 231.

127. J. J. FERREIRO LAPATZA, *Los Principios...*, *op. cit.*, p. 204; J. A. MARTÍNEZ DE PISÓN, *Técnicas...*, *op. cit.*, p. 125.

128. EMILIO GIARDINA, *Le Basi Teoriche...*, *op. cit.*, p. 150-154; ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral...*, *op. cit.*, p. 457.

129. É o caso, entre nós, de RICARDO LOBO TORRES, **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**, p. 136; e de ESTEVÃO HORVATH, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 92; e, relativamente, porque com temperos, de P. M. HERRERA MOLINA, **Capacidad Económica...**, *op. cit.*, p. 158. Em sentido contrário, ALIOMAR BALEEIRO, alegando que, quando da função extrafiscal, “...o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação...” – **Limitações...**, *op. cit.*, p. 903; bem como CECILIA MARIA MARCONDES HAMATI, **Direitos Fundamentais do Contribuinte**, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Direitos Fundamentais do Contribuinte**, p. 275.

130. J. R. VIEIRA, IPI e Extrafiscalidade, *op. cit.*, p. 76. Na mesma direção: GABRIEL CASADO OLLERO, *Los Fines No Fiscales de los Tributos*, p. 120 e 122; G. J. NAVEIRA DE CASANOVA, **El Principio...**, *op. cit.*, p. 173-174; KARINA PAWLOWSKY, **A Utilização...**, *op. cit.*, p. 123 e 193-194, que adere à doutrina segundo a qual o limite do não confisco será, no caso, mais elástico; e REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 72-76, que exclui, até mesmo da aplicação mínima dos limites, as imunidades e as isenções políticas.

Admita-se, porém, que, nesse recinto extrafiscal, a capacidade contributiva não vai além da exigência relativa aos seus limites de piso e de teto, sendo, no demais, afastada, como critério da igualdade¹³¹. Esta, no entanto, **a Igualdade em si, continua reinando soberana, porque mais ampla do que a Capacidade Contributiva**¹³². Competente, como de hábito, a explicação de HUMBERTO ÁVILA: “...capacidade contributiva... constitui a concretização setorial específica do princípio da igualdade, no caso das normas tributárias primariamente criadoras de encargos. O âmbito de aplicação do princípio da igualdade é, todavia, mais extenso... porque... tanto se aplica para aquelas normas que têm por finalidade primária a criação de encargos (subtração de valores) quanto para aquelas que têm por finalidade primária a alteração de comportamentos (afetação dos direitos de liberdade)”¹³³. Estas últimas é que dizem respeito à extrafiscalidade, perímetro do qual é excluída a Igualdade na sua vertente Igualdade-Capacidade Contributiva, mas não a Igualdade que recorre a outros critérios de estabelecimento das similitudes e distinções. Eis porque CASALTA NABAIS cogita, no caso, de um afastamento parcial da Igualdade, uma vez que restrito à vertente da Capacidade Contributiva¹³⁴. E encontramos-nos, portanto, diante de **uma terceira corrente doutrinária**, que acata uma aplicação atenuada da capacidade contributiva, na seara da extrafiscalidade, no que concerne apenas aos seus limites¹³⁵; e sustenta

131. Nesse sentido, KLAUS TIPKE, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, p. 74; e DIEGO BOMFIM, *Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle*, p. 204-205.

132. Assim também JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN, *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, p. 78.

133. *Sistema...*, *op. cit.*, p. 363-364.

134. *O Dever Fundamental...*, *op. cit.*, p. 658.

135. A tese advoga apenas a atenuação da Capacidade Contributiva, não o seu inteiro afastamento, hipótese em que o tributo restaria até mesmo desnaturalizado, como defende J. E. VARONA ALABERN, *Extrafiscalidad...*, *op. cit.*, p. 78; com apoio de CASADO OLLERO, *Los Fines...*, *op. cit.*, p. 118-119; e de MARTHA TORIBIO LEÃO, *Controle da Extrafiscalidade*, p. 109, 113 e 153.

uma decidida aplicação da igualdade que busca arrimo em critérios outros, que não a capacidade contributiva¹³⁶.

Atente-se, porém, para o fato de que, se, no círculo da extrafiscalidade, afasta-se a capacidade contributiva, exceto pela manutenção do exame dos seus limites, então, a própria igualdade é atingida, mesmo que parcialmente. E razão seja dada a **ANDREI PITTEN VELLOSO: em face de qualquer conflito de bens jurídicos que envolva o Princípio da Igualdade é forçoso reconhecer a procedência da tutela do controle da proporcionalidade**, como ocorre com qualquer outro direito fundamental, por exigência do próprio Estado de Direito¹³⁷. Não há que se contentar, aqui, com a simples análise da legitimidade constitucional dos fins e dos meios das providências extrafiscais – necessária, mas insuficiente – porque redundaria, inevitavelmente, no manso, pacífico e inocente acolhimento de toda e qualquer desigualdade decorrente da tributação extrafiscal, apequenando, irremediavelmente, o Princípio da Igualdade, por natureza, grande como talvez nenhum outro¹³⁸.

136. Além dos autores citados, mencionem-se: ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL, *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria*, in *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, p. 121; EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *apud* G. J. NAVEIRA DE CASANOVA, *El Principio...*, *op. cit.*, p. 362; J. A. MARTÍNEZ DE PISÓN, *Técnicas...*, *op. cit.*, p. 142; MARCIANO SEABRA DE GODOI, *Justiça...*, *op. cit.*, p. 193-194. LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI inclui, entre esses autores, KLAUS TIPKE e RICARDO LOBO TORRES – *Normas Tributárias...*, *op. cit.*, p. 278.

137. Nessa direção: HUMBERTO ÁVILA, *Teoria da Igualdade...*, *op. cit.*, p. 162: “A instituição de um tributo com finalidade extrafiscal... faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade”; CARLOS PALAO TABOADA, *El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos*, in HELENO TAVEIRA TÓRRES (coord.), *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 299-300; DIEGO BOMFIM, *Extrafiscalidade...*, *op. cit.*, p. 206 e 359; MARTHA T. LEÃO, *Controle...*, *op. cit.*, p. 154; HENRIQUE CAVALHEIRO RICCI, *Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal: Extrafiscalidade, Limitações, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade e Seletividade*, p. 156 e 179.

138. *O Princípio da Isonomia...*, *op. cit.*, p. 310-311, 307-308 e 336. É parecido o raciocínio, igualmente apurado, de CASALTA NABAIS, defendendo a aplicação dos princípios da Igualdade e da Proporcionalidade para as normas extrafiscais, e asseverando que elas “...enquanto medidas intervencionistas susceptíveis de afectar ou

Estabelecida a legitimidade constitucional dos fins e dos meios extrafiscais, de que já falamos, à guisa de uma precondição, aí, então, cabe o recurso à proporcionalidade, na função de controle das desigualdades¹³⁹. Trata-se do tríplice exame da proporcionalidade: verificar se as medidas escolhidas são adequadas à finalidade extrafiscal perseguida (adequação, na relação “meio x fim”); se, diante da existência de medidas alternativas, as adotadas são as menos restritivas e prejudiciais à igualdade (necessidade, na relação “meio x meio”); e se as vantagens derivadas da finalidade extrafiscal almejada são proporcionais às desvantagens oriundas das desigualdades estabelecidas (proporcionalidade em sentido estrito, na relação “vantagens x desvantagens”)¹⁴⁰. É larga e respeitável a doutrina que trilha esse caminho¹⁴¹; mesmo porque, como observa SCHOUERI, é exatamente o Princípio da Proporcionalidade que permite compatibilizar as normas extrafiscais com o Princípio da Igualdade¹⁴².

Na jurisprudência comparada, o Tribunal Constitucional Espanhol, embora tenha acenado nessa direção, acaba por

restringir os direitos, liberdades e garantias fundamentais, não podem deixar de obedecer à vinculação material decorrente dos princípios da proporcionalidade ‘lato sensu’ e da igualdade” – O Dever Fundamental..., op. cit., p. 648 e 655.

139. ANDREI P. VELLOSO, **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 249-251.

140. H. ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 350-351 e 406-415; A. P. VELLOSO, **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 251-258 e 311-317; e ROBERT ALEXY, **Teoria dos Direitos Fundamentais**, p. 116-118.

141. Ademais dos autores já referidos, acrescente-se, exemplificativamente: J. CASALTA NABAIS, **O Dever Fundamental...**, *op. cit.*, p. 657 e 696; ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO, *Los Límites Constitucionales del Poder Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, in **El Sistema Económico en la Constitución Española**, p. 1314; P. M. HERRERA MOLINA, **Capacidad Económica...**, *op. cit.*, p. 89; L. E. SCHOUERI, **Normas Tributárias...**, *op. cit.*, p. 294; DIEGO BOMFIM, **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 345 e 359-360; H. C. RICCI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 151-152 e 179-180; MARTHA T. LEÃO, **Controle...**, *op. cit.*, p. 154; GILSON BOMFIM, **Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle**, p. 285; K. PAWLOWSKY, **A Utilização...**, *op. cit.*, p. 195; e inclusive nós mesmos – J. R. VIEIRA, IPI e Extrafiscalidade, *op. cit.*, p. 76; e A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro, **Revista de Direito Tributário** n° 118, p. 29-31.

142. **Normas Tributárias...**, *op. cit.*, p. 292.

não realizar esse tipo de controle; lacuna que, no caso do Tribunal Constitucional Alemão, é parcial, desde que o faz, em determinadas decisões, deixando de fazê-lo em outras¹⁴³.

Já o nosso **Supremo Tribunal Federal** nem sequer distingue, praticamente, entre as desigualdades provenientes das normas tributárias do campo da fiscalidade, subordinadas à capacidade contributiva, daquelas advindas das normas tributárias da esfera da extrafiscalidade, sujeitas à proporcionalidade. Este último controle, o da proporcionalidade – que, para CELSO DE BARROS CORREIA NETO, constitui “...a principal alternativa...”, e mesmo um “...caminho indispensável...” para a fiscalização das normas extrafiscais¹⁴⁴ – não tem sido feito pelo STF, e quando acontece, é de modo muito parcial e precário (MARTHA LEÃO), por isso é bastante tímido (RICARDO LODI RIBEIRO) e fica “...muito aquém do que se pode esperar de uma Corte Constitucional” (GILSON BOMFIM)¹⁴⁵. Em suma, nosso mais elevado tribunal revela-se **quase completamente omissivo, no que tange a esse controle**; e curiosamente, porque o realiza em diversos casos de controle da constitucionalidade de leis, mas, neste, contenta-se em alegar que as providências do legislativo ou do executivo são tomadas no exercício das respectivas discricionariedades, e, assim, não são passíveis da sua verificação¹⁴⁶.

Perante essa inquestionável carência de fiscalização da extrafiscalidade, MARTHA LEÃO observa: “*Confunde-se,*

143. A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Los Límites...*, op. cit., p. 1314; P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica...*, op. cit., p. 89; A. P. VELLOSO, *O Princípio da Isonomia...*, op. cit., p. 317.

144. *O Averso do Tributo*, p. 283 e 282.

145. M. T. LEÃO, *Controle...*, op. cit., p. 158 e 162; R. LODI RIBEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 62; G. BOMFIM, *Incentivos...*, op. cit., p. 261 e 285.

146. São tão fáceis e fartos os exemplos das decisões nessa linha, que nos limitamos a indicar, ilustrativamente, algumas das numerosas fontes arroladas por uma única autora: M. T. LEÃO, *Controle...*, op. cit., p. 155-162; *Extrafiscalidade: Entre Finalidade e Controle*, in VALTER DE SOUZA LOBATO, *Extrafiscalidade: Conceito, Interpretação, Limites e Alcance*, p. 185.

assim, ‘autorização para instituição’ com ‘autorização para a instituição de qualquer forma’...”; acrescentando que tais normas, “...antes de serem extrafiscais, são tributárias...”¹⁴⁷. Diante dessa evidente insuficiência de controle, HUMBERTO ÁVILA, com toda procedência, censura a tese simplista da insindicabilidade judicial, tachando-a como “...uma monstruosidade que viola a função de guardião da Constituição atribuída ao Supremo Tribunal Federal, a plena realização do princípio democrático e dos direitos fundamentais bem como a concretização do princípio da universalidade da jurisdição”; concluindo que, lamentavelmente, tal omissão judicial torna “...o princípio da igualdade deficitário...”, entre nós¹⁴⁸.

7. PUBLICIDADE E EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

Antes do exame dos instrumentos extrafiscais que nos interessam, cumpre, ainda, considerar, às rápidas, a necessária publicidade dos atos normativos e da sua justificação. Se ninguém se escusa do cumprimento das leis pela alegação do seu desconhecimento – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657/1942, artigo 3º, com a ementa alterada pela Lei nº 12.376/2010 – cabe ao estado, por evidente, o dever da divulgação dos seus textos e motivações. Trata-se do **Princípio da Publicidade**, expressa e reiteradamente positivado na vigente Lei Magna – artigos 5º, XXXIII, XXXIV, LX e LXXII; 37, *caput* e § 3º, II; e 93, IX – tanto que “Jamais a história constitucional brasileira...” lhe “...outorgou tamanha magnitude...” (EGON BOCKMANN MOREIRA¹⁴⁹).

De um ângulo mais largo e não exclusivamente jurídico, argumenta, com correção, FABIANA DE MENEZES SOARES, que não basta o mero cumprimento formal desse dever do estado, mediante o procedimento secular de publicação em

147. **Controle...**, *op. cit.*, p.162; **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 184.

148. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 350-362, especificamente, p. 350, 352, 353, 356 e 362.

149. **Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999**, p. 117.

jornais oficiais de tiragem e circulação limitadas; e nem mesmo a divulgação digital, em virtude do alto grau da sua exclusão¹⁵⁰; mas, isso sim, o caminho árduo e moroso da adoção de **políticas públicas efetivas** – eliminação do analfabetismo e universalização do acesso às tecnologias de informação, inclusive com o aparelhamento técnico das escolas públicas – que, a médio ou longo prazo, propiciarão condições reais de conhecimento, para afastar ou minimizar o véu do desconhecimento¹⁵¹.

Mas, de um ângulo jurídico e mais estreito, resgatemos a tradição medieval de **incluir, entre os elementos da lei, uma “...’arenga’ ou motivação...”** (KILDARE GONÇALVES CARVALHO¹⁵²). Nessa linha, a Lei Complementar nº 95/1998, ao dispor sobre elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, incluindo, na sua parte preliminar, a ementa (art. 3º, I), para explicitar o objeto da lei (art. 5º); e na parte normativa, a determinação de que o seu primeiro artigo indique, além do objeto da lei, o seu âmbito de aplicação (arts. 3º, II e 7º, *caput*). **No perímetro do Executivo**, o Decreto nº 9.191/2017, que regulamentou essa lei complementar, estabeleceu que as propostas de atos normativos sejam encaminhadas com “...*exposição de motivos do titular do órgão proponente*” (art. 26); exposição essa composta pela síntese do problema, pela justificativa do ato e pela identificação dos atingidos (art. 27); e acompanhada de um parecer jurídico, com dispositivos constitucionais e legais de fundamentação, consequências jurídicas, controvérsias jurídicas e conclusões quanto à constitucionalidade e à legalidade (arts. 30 e 31); e de um parecer de mérito, com análise do problema, objetivos, identificação dos atingidos, estratégia e prazo (arts. 30 e 32), além do impacto orçamentário-financeiro,

150. **Teoria da Legislação: Formação e Conhecimento da Lei na Idade Tecnológica**, p. 253-254, 308 e 258. Embora de 2004, os percentuais apresentados são significativos para ilustrar a desigualdade digital: “*Mais da metade dos internautas do mundo são dos EUA (57%) que perfazem 4,7% da população mundial. Do percentual restante de internautas no mundo, 21,7% são da Europa, 17% da Ásia, 3% da América Latina, 0,8% da África e 0,5% do Oriente Médio*” – *ibidem*, p. 257.

151. *Ibidem*, p. 307 e 258.

152. **Técnica Legislativa**, p. 51.

especialmente em caso de incentivos tributários (Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 14)¹⁵³. Já **na esfera do Legislativo**, o Regimento Interno da Câmara dos Deputados, Resolução nº 17/1989, artigo 103, dispõe que “*A proposição poderá ser fundamentada por escrito ou verbalmente...*”; e o Regimento Interno do Senado Federal, Resolução nº 93/1970, artigo 238, fixa que “*As proposições... devem ser acompanhadas de justificação oral ou escrita...*”

Em idêntico rumo, as inclinações da **boa doutrina**: “*Os projetos de lei devem ser motivados através de uma justificativa em que o titular da iniciativa demonstre a necessidade da regulamentação pretendida*” (JOSÉ AFONSO DA SILVA¹⁵⁴); “*...a ‘exposição de motivos’ constitui a cláusula em que se expõem as ideias principais que motivaram a elaboração da lei, bem como suas características essenciais... é um documento elaborado normalmente por juristas...*” (KILDARE G. CARVALHO¹⁵⁵); SIDNEY GUERRA e GUSTAVO MERÇON explicam que as cláusulas justificativas se apresentam como “considerandos” ou uma “exposição de motivos”, redigida por especialistas, com as modificações efetuadas, a fonte embasadora, a linha ideológica, os posicionamentos divergentes e as referências ao Direito Comparado¹⁵⁶; com o adendo de HILDA DE SOUZA, de que a justificativa atende ao Princípio da Motivação¹⁵⁷.

8. INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

Restringimos, a partir deste ponto, nosso ângulo de preocupações extrafiscais, concentrando a atenção nos **incentivos**

153. Era similar, apesar de menos detalhista, o decreto regulamentador anterior: Decreto nº 4.176/2002, artigos 37 e 38.

154. **Processo Constitucional de Formação das Leis**, p. 168.

155. **Técnica...**, *op. cit.*, p. 59.

156. **Direito Constitucional Aplicado à Função Legislativa**, p. 295-296. Confirma-o RODRIGO GALVÃO *et al.*, **Elementos da Técnica Legislativa: Teoria e Prática**, p. 52.

157. **Processo Legislativo: Linhas Jurídicas Essenciais**, p. 83.

tributários, pelo pronunciado relevo dessa específica arena da extrafiscalidade. Com efeito, como sublinha CASALTA NABAIS, “...é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e frequentes...” (sic). Trata-se, hoje, da “...manifestação dominante da extrafiscalidade...”¹⁵⁸

Abrimos, contudo, parênteses, aproveitando a terminologia do ilustre jurista lusitano – “**benefícios fiscais**” – ou a da expressão ainda mais comum, entre nós – “**incentivos fiscais**” – para registrar **nossas reservas quanto a essa nomenclatura**, de cunho etimológico, como já registramos alhures¹⁵⁹.

Fiscal, do latim “*fiscalis*”, significa hoje “**relativo à fazenda pública**”, como ensina ANTONIO GERALDO DA CUNHA¹⁶⁰. Mas convém que consideremos, brevemente, a **evolução etimológica da palavra**. Numa primeira etapa do império romano, a palavra “fisco” (“*fiscum*”) foi utilizada para referir o cesto de vime ou junco empregado pelos coletores para guardar o dinheiro arrecadado; numa etapa posterior, passou a indicar a caixa destinada a permanecer nas mãos do imperador, para conservar o “*tesouro do Príncipe*”, com os seus recursos privados, que não se confundia com a palavra “erário” (“*aerarium*”), caixa depositada nas mãos do senado romano, para resguardar o “*tesouro público*”, abastecido por receitas públicas; na terceira etapa evolutiva, “fisco” ganhou mais relevância do que “erário”, passando a acolher maior vulto de recursos; e, numa etapa derradeira, já na fase republicana, ambos os vocábulo – tanto “fisco” como “erário” – passaram a apontar para o mesmo e idêntico significado de tesouro público ou fazenda pública¹⁶¹. Ora, ao tesouro chegam todas as receitas (obtenção de recursos), que serão

158. **O Dever Fundamental...**, *op. cit.*, p. 632 e 695.

159. Prefácio – O Direito de Crédito do Contribuinte: Excelências e Excescências, in CÉLIA GASCHO CASSULI, **O Direito de Crédito do Contribuinte**, p. XIX-XX.

160. **Dicionário Etimológico...**, *op. cit.*, p. 359.

161. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Compêndio...**, *op. cit.*, v. 1, p. 91-92.

administradas enquanto ali permanecerem (gestão de recursos), e depois deixarão o caixa, sendo despendidas na prestação, por exemplo, de serviços públicos, de sorte a atender às necessidades públicas (gasto de recursos). É claro e manifesto que o adjetivo “fiscal”, abarcando as receitas, a gestão e as despesas – todos os campos da atividade financeira do estado – acaba por identificar-se muito mais com “financeiro” do que com “tributário”. Por isso, e nada obstante a observação de ALIOMAR BALEIRO, que utiliza “tributário” e “fiscal” como sinônimos, “...a despeito de qualquer contra-indicação etimológica” (*sic*), entendemos adequado substituir as expressões mencionadas por “**incentivo tributário**”¹⁶².

9. INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS AO TURISMO

9.1 Plano Federal

Um primeiro incentivo foi estabelecido pela **Lei nº 11.727, de 23.06.2008**, resultante da conversão da Medida Provisória nº 413, de 03.01.2008, que, além de outras providências, permitiu, em seu artigo 1º, que as **empresas de hotelaria** possam lançar mão de **uma depreciação acelerada incentivada de bens móveis** integrantes do seu ativo imobilizado, adquiridos entre 03.01.2008 e 31.12.2010, possibilitando a redução da base de cálculo do Imposto de Renda dessas empresas.

Outro estímulo tributário, mais recente, foi instituído pela **Lei nº 14.002, de 22.05.2020**, fruto da conversão da Medida Provisória nº 907, de 26.11.2019, que autorizou o executivo federal a instituir a Agência Brasileira de Promoção Internacional do Turismo – EMBRATUR, e fixou outras medidas. Entre elas, estabeleceu **uma alíquota privilegiada de 1,5% de Imposto de Renda na Fonte**, durante o ano de 2020, para **pagamentos**, por fonte situada no Brasil, **a pessoa jurídica domiciliada no exterior**, a título de contraprestação de **contrato de arrendamento**

162. **Direito Tributário Brasileiro**, p. XXII.

mercantil de aeronaves ou motores para aeronaves, celebrado por empresa de transporte aéreo público regular. A Medida Provisória de origem pretendia uma alíquota crescente, por ano, entre 1,5% e 4,5%, até 2022, mas a lei de conversão reduziu o período do incentivo. A tributação regular de fonte, nesse caso, é com a alíquota de 15% – artigo 744 do Regulamento do IR aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22.11.2018.

9.2 Plano Estadual

O **Estado de Alagoas** instituiu o seu “Programa de Desenvolvimento Integrado – PRODESIN”, pela Lei nº 5.671, de 1º.02.1995, regulamentado pelo Decreto nº 38.394, de 24.05.2000, oferecendo estímulos “...à *expansão, ao desenvolvimento e à modernização das indústrias alagoanas*” (art. 2º do decreto), mediante, inclusive, incentivos tributários (art. 12, V), que se resumem, predominantemente, em **diferimentos e créditos presumidos do ICMS** (arts. 18 a 22). Embora os benefícios tenham em vista indústrias, eles também contemplam, nos termos do artigo 42 do decreto, a “...*indústria do turismo*...”, incluindo hotéis, restaurantes, parques temáticos, centros de convenções e outros empreendimentos vinculados a essa “indústria”.

Já no **Estado de Mato Grosso**, o “Plano de Desenvolvimento” do estado inclui, entre outros, o “**Programa de Desenvolvimento do Turismo – PRODETUR**”. A Lei nº 8.607, de 20.12.2006, tratando desse programa, restabeleceu dispositivos da Lei nº 7.958, de 25.09.2003, relativos a **incentivos, na área do ICMS**, a serem concedidos a quem atender às condições previstas, “...*até o montante do... ICMS devido nas respectivas operações*...”, nos limites fixados no regulamento.

Sabemos que o ICMS é um imposto de competência estadual, de cujo produto da arrecadação, os municípios ficam com 25%, assim distribuídos: $\frac{3}{4}$, pelo critério constitucional do valor adicionado; e $\frac{1}{4}$, pelo critério fixado em lei estadual (Constituição Federal, art. 158, parágrafo único, I e II). É desta última parcela da receita do ICMS pertencente aos municípios que partiu o **Estado de Minas Gerais**, na Lei nº 18.030,

de 12.01.2009, determinando sua partilha entre os municípios daquele estado conforme uma composição de dezoito fatores, sendo um deles o turismo (art. 1º, XVI). Para tanto, elaborou uma fórmula para calcular o **Índice de Investimento em Turismo de cada município mineiro** (Anexo VI), “...com base na relação percentual entre o índice de investimento em turismo do Município e o somatório dos índices de investimento em turismo de todos os Municípios do Estado...” (art. 9º), de modo que os municípios que mais investem em turismo recebam uma porção maior dessa parcela municipal do ICMS estadual.

Por intermédio da Lei nº 9.895, de 08.01.1992, o Legislativo do **Estado do Paraná** autorizou o Executivo a conceder incentivos tributários (art. 2º). E ele o fez, no âmbito do chamado “Programa Paraná Competitivo”, pelo Decreto nº 6.434, de 16.03.2017, sendo que um desses incentivos, relativo ao ICMS, é a “...**redução da base de cálculo na saída interna de Querosene de Aviação – QAV**, promovida por distribuidora de combustível com destino a consumo de empresa de transporte aéreo de cargas ou de pessoas” (grifamos) (art. 7º, V), até 31.12.2025; redução que **tomará em conta** as linhas de transporte aéreo no território do estado, a quantidade de voos e o **relevante interesse turístico** deles (art. 11-B – os dois últimos dispositivos foram incluídos pelo Decreto nº 2.173, de 23.07.2019).

Também o **Estado do Rio de Janeiro**, por meio da Lei nº 4.321, de 10.05.2004, deu autorização ao Poder Executivo para a concessão de “...incentivos fiscais a empresas fluminenses...” (art. 1º), baseados no ICMS, compreendendo reduções de base de cálculo, concessões de crédito presumido, diferimentos e isenções (art. 1º, § 1º). E no que diz respeito às propostas que podiam ser beneficiadas, o legislador mencionou os “**projetos de empresas vinculadas a atividades voltadas para a área do turismo**” (art. 6º, VIII). Essa lei foi expressamente revogada pela Lei nº 8.983, de 21.08.2020, artigo 1º, mas restaram “...convalidados todos os benefícios... concedidos... desde que autorizados e/ou estabelecidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)” (art. 4º).

O **Estado de Santa Catarina**, pela via da Lei nº 13.336, de 08.03.2005, instituiu o “Sistema Estadual de Incentivo à Cultura, ao Turismo e ao Esporte – SEITEC” (art. 1º), para “... *prestar apoio financeiro e financiamento de projetos voltados à infra-estrutura...*” (sic) dessas áreas (art. 2º). Esse sistema abrange alguns fundos, entre os quais o “**Fundo Estadual de Incentivo ao Turismo – FUNTURISMO**” (art. 3º). E os contribuintes do ICMS que aplicarem recursos em projetos turísticos, além de em outros, poderão apropriar-se, no Livro de Apuração do ICMS, do **valor da sua aplicação, a título de um crédito presumido** (art. 8º), até o limite de 5% do imposto sobre as operações do mês ou até 20% do tributo recolhido no ano anterior (art. 8º, §§ 2º e 3º).

Por fim, faça-se menção à Lei nº 1.355, de 19.12.2002, do **Estado do Tocantins**, que, nos termos do seu “Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico do Estado – PROSPERAR” (art. 1º), destinou benefícios tributários a empresas que formulem **projetos econômicos**, de interesse do estado, para “...*implantação, revitalização ou expansão de unidade... turística*” (art. 8º, I). Tais benefícios são, principalmente, de redução ou de isenção do ICMS (art. 9º, II e III), para utilização em 180 meses (art. 11, II).

10. INQUIETUDES QUANTO AOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS AO TURISMO

Não são poucos os desassossegos causados pelos incentivos tributários ao turismo da legislação nacional.

A começar pelos casos de incentivos dos estados da federação em relação aos quais houve **delegação ao executivo para a concessão desses benefícios**. Aconteceu com a Lei nº 4.321/2004, do Estado do Rio de Janeiro, cujo artigo de abertura arrisca essa delegação, mas, no caso, felizmente, não foi feito uso dela, ao menos no que concerne ao incentivo ao turismo. Mais grave, porém, é o caso do Estado do Paraná, no qual, à autorização da Lei nº 9.895/1992, artigo 2º, seguiram-se os Decretos nºs. 6.434/2017 e

2.173/2019, que, com fulcro nessa delegação, instituíram incentivos tributários. Ora, sabemos muito bem que **providências dessa estirpe são privativas do legislador**, por expressa e nítida determinação constitucional: *“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição...”* (artigo 150, § 6º). Tais delegações e providências chocam-se clara e frontalmente com esse comando constitucional, que as torna, por óbvio, intoleráveis em nosso ordenamento !

Mesmo em situações como a do Decreto nº 38.394/2000, do Estado de Alagoas, que declara tão só regulamentar a Lei nº 5.761/1995, há que ficar atento. Tudo indica que deparamos, aqui, com o **executivo a desempenhar suas funções regulamentares ordinárias**, tais como detalhar os conceitos sintéticos da lei; estabelecer os procedimentos administrativos, dentro do seu âmbito de atuação; e reduzir as ambiguidades ou vaguezas decorrentes dos termos e enunciados legais, inclusive no que tange à chamada discricionariedade técnica, na boa sinopse de MARCELO COSTENARO CAVALI¹⁶³. Contudo, é indispensável **uma atitude cuidadosa de constante alerta e de perene vigilância**, dado que os excessos e descomedimentos do executivo, não exatamente raros, no cumprimento das tarefas que lhe foram confiadas pelo legislador, podem minimizar esses incentivos, tornando-os insignificantes, ou, pelo contrário, maximizá-los, fazendo-os extremamente significativos; e, em ambos os casos, seja restringindo-os, seja ampliando-os, assumindo **o risco de “redesenhar” administrativamente o incentivo tributário originalmente estabelecido pela lei**, hipótese em que restaria traído o legislador e violado o mandamento da Lei Maior há pouco lembrado (artigo 150, § 6º).

163. Funções do Regulamento, *in* Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional** nº 4, p. 197-205, e especificamente p. 198-202.

Aflige-nos o fato de que alguns dos atos concessivos dos benefícios examinados **nem sequer apresentam exposições de motivos**, ou se as têm, encontram-se muito cuidadosamente ocultas, pois não as logramos localizar. É o caso dos atos normativos dos **Estados de Alagoas e do Tocantins**, em patente desrespeito à transparência esperável dos atos estatais e ao Princípio da Publicidade.

Nossa aflição quanto a esses incentivos tributários ao turismo cresce quando verificamos **o silêncio do legislador no identificar o amparo específico, no texto da Lei Suprema, dos fins extrafiscais perseguidos**, explicitando, acima de qualquer dúvida, a legitimidade constitucional do incentivo tributário estabelecido. E, por surpreendente que possa parecer, essa é uma condição de absolutamente todos os estímulos tributários analisados, sejam os federais, sejam os estaduais, sem uma exceção sequer. Não se trata da preocupação pela inexistência do sustentáculo na Lei Mãe. Esses incentivos podem, certamente, deitar base na promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país, para a qual o texto da Constituição os admite explicitamente (art. 151, I, *in fine*); além da possibilidade de encontrar apoio constitucional na criação de novos postos de trabalho, especialmente no setor de serviços, com a nota típica da “... *utilização intensiva de mão de obra...*” (art. 195, § 9º)¹⁶⁴.

Ora, incomoda-nos essa negligência do legislador, no que atine aos esquecidos embasamentos constitucionais desses incentivos tributários, pela sua incontestável imprescindibilidade, como advoga nossa melhor doutrina. Ao tratar do controle das desigualdades geradas pela extrafiscalidade, ANDREI PITTEN VELLOSO reconhece esse vigoroso estorvo, “...*pois nem sempre é fácil identificar o fim predominante da regulação*”. Obtempera, no entanto: “*Mas ainda que haja tais dificuldades, a solução é simples, ao menos no que concerne*

164. DIEGO BOMFIM também cogita desse fundamento, denominando-o “*Busca do pleno emprego*” – **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 107-108.

ao controle de constitucionalidade: *sempre que ocorra um desvio perante as exigências da igualdade tributária, ele há de ser devidamente justificado e, quando se constatar a perseguição em alguma medida de fins não fiscais, terá de se investigar se ela pode sustentar a respectiva desigualdade de trato*” (grifamos)¹⁶⁵.

Não é outra a óptica de HUMBERTO ÁVILA: “O critério de justiça, no Direito Tributário, deve ser a capacidade contributiva... **Qualquer afastamento desse direito preliminar de igual tratamento... deve ser fundamentado...**” E ao reprovar a postura lacunosa da nossa corte constitucional, porque “... não examina a razoabilidade do critério eleito pelo legislador; não submete o Poder Legislativo ao princípio da igualdade; não exige um ônus argumentativo para a discriminação estabelecida pelo Estado, no sentido de demandar razões justificativas para o tratamento diferenciado...”; lavra, com todo o acerto, a conclusão: “O Estado pode diferenciar, mas deve dizer porque o faz. Não é o particular que deve apresentar um motivo objetivo para ser tratado igualmente; é o Estado que deve apresentar um motivo fundamentado para fazer a diferenciação. **O ônus argumentativo – repita-se o quanto for necessário – é do Estado e, não, do cidadão...**” (grifamos)¹⁶⁶.

Cogita a doutrina e cogitamos nós de fundamentos e justificativas, evidentemente, jurídicos e não meramente económicos. E encontramos-nos, **até aqui, tão somente no patamar da legitimidade constitucional dos fins e dos meios extra-fiscais**, que consiste, como já referimos, numa **precondição**.

Ainda de olhos nas **omissões de motivação**, calha recordar, com GILSON BOMFIM, o controle da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, em função do qual, em 2013, por exemplo, mais de 47% das proposições esbarraram num parecer de inadequação por incompatibilidade

165. **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 293-294.

166. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 351-352 e 358-359.

orçamentário-financeira¹⁶⁷; e com CELSO DE BARROS CORREIA NETO, que ilustra com o ano de 2008, quando 63% das propostas foram arquivadas por idêntica razão¹⁶⁸.

Se atentarmos para as exposições de motivos dos atos relativos aos incentivos ao turismo, veremos que **algumas**, como as dos dois incentivos federais, **só têm olhos para a motivação econômica**: quanto à depreciação acelerada para os bens dos hotéis, invocam-se os problemas da sazonalidade das altas e baixas temporadas e da inversão do fluxo turístico decorrente da desvalorização da moeda; no que tange à alíquota reduzida de IR Fonte para pagamentos ao exterior de arrendamento mercantil de aeronaves e motores, menciona-se o aumento do custo operacional das empresas aéreas e a elevação do preço das passagens, para mirar o investimento em suas frotas, a ampliação da oferta de assentos, e a redução dos custos, com a conseqüente redução dos preços. **Outras motivações haverão de espantar-nos com o seu laconismo e com o seu distanciamento dos objetivos buscados**: no incentivo do Mato Grosso, do campo do ICMS, o governador limita-se a informar que “...ofertará a necessária segurança jurídica... aos investidores que aportaram no nosso Estado”; na nova distribuição da parcela da receita do ICMS pertencente aos municípios de Minas Gerais, alega-se a necessidade de alteração, em resposta ao “...clamor da grande maioria dos municípios mineiros...”; nos estímulos do ICMS aos projetos de turismo do Rio de Janeiro, a governadora argumenta apenas com o crescimento da economia e com a garantia da competitividade; no crédito presumido de ICMS equivalente à aplicação em projetos turísticos, de Santa Catarina, cogita-se de projetos e programas do universo do lazer em geral, incluídos os do turismo; e na redução da base de cálculo do ICMS para a Querosene de Aviação, do Estado do Paraná, o proponente

167. **Incentivos...**, *op. cit.*, p. 193. Trata-se da falta de estimativa do impacto financeiro e orçamentário, por exigência do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

168. **O Averso...**, *op. cit.*, p. 247-248.

sublinha o objetivo da “...*implantação de novas e modernas indústrias...*”. Neste último incentivo, um dos pareceres produzidos, ao longo do seu itinerário como projeto, aponta para o “lirismo” que caracteriza sua **exposição de motivos**; e, de fato, há, curiosamente, **certos toques de romantismo** nas referências: “...*o Paraná vem se projetando de forma inigualável no cenário nacional...*”; como “...*uma ilha de prosperidade...*”; com “...*a pujança do povo ordeiro e laborioso...*”; com “...*potencial para se tornar um novo polo industrial...*”

Restam, por fim, as meditações relativas ao controle das desigualdades resultantes das medidas extrafiscais, mediante o inafastável **recurso à proporcionalidade**, espaço no qual a conduta do estado segue igual e integralmente omissa, com a solene preterição das informações mínimas necessárias e indispensáveis: as providências foram adequadas às finalidades ? Existem meios alternativos a considerar, sejam eles de natureza tributária ou não ? Em que medida cada um desses meios embaraçam ou danificam a Igualdade ? As medidas selecionadas pelo legislador são, de fato, as menos daninhas e perniciosas para a Igualdade ? Existem vantagens extrafiscais dessas medidas, em face das desvantagens derivadas das desigualdades perpetradas ? Qual a proporcionalidade existente nessa relação ?

Todas questões para as quais as exposições de motivos não oferecem respostas, nada expondo e muito menos motivando!

11. INCONVENIENTES DA EXTRAFISCALIDADE

Se, ao prepararmos o caminho para a investigação de alguns específicos incentivos tributários, ou no seu próprio exame, fomos constrangidos a refletir, trabalhar e argumentar com algumas complexidades, isso é corolário do **labirinto jurídico da extrafiscalidade**, no qual moram e residem esses incentivos, cujo pendor para tornar intrincado o Direito Tributário é de colossais proporções, como o confirma CASALTA

NABAIS: “*os benefícios fiscais constituem a principal causa da extrema complexização do actual direito fiscal...*” (sic) !¹⁶⁹

E fosse apenas uma questão de complicação jurídica, não seria assim tão grave. Mas é mais ! Trata-se de uma ameaça de risco, porque se volta contra a Igualdade e a Capacidade Contributiva – “*...a extrafiscalidade... representa uma das principais causas das desigualdades impositivas*” (PITTEN VELLOSO¹⁷⁰). Tanto a extrafiscalidade atemoriza a Igualdade que poderíamos até nos acercar, com DIEGO BOMFIM, da “*...sensação equivocada de que o princípio da igualdade é mera peça ornamental do ordenamento jurídico*”¹⁷¹. Tanto a extrafiscalidade amedronta a Capacidade Contributiva que, já a tendo classificado como a estrela polar da tributação, poderíamos até nos aproximar, com ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL, da atitude de lhe “*...negar... o papel estelar que até o momento havia tido*”¹⁷². Ora, como a Igualdade é o princípio dos princípios e como a Capacidade Contributiva é o princípio dos princípios tributários, não se trata de um simples problema de dificuldade jurídica, mas, em verdade, é muito mais ! Trata-se de **uma ameaça que intimida, apavora e sobressalta o mundo jurídico-tributário!**

E uma ameaça que se avoluma e se agiganta, dado o apelo, por parte do estado, cada vez mais reiterado e frequente, aos incentivos tributários. A ponto de SÁINZ DE BUJANDA, há muito, já haver batizado essa infestação de incentivos como “*beatería*”, ou, no vernáculo, beatice ou beataria, no sentido de fanatismo, geralmente hipócrita, advertindo contra a crença de que eles sejam “*...una panacea para todos los males*”.¹⁷³

169. O Dever Fundamental..., *op. cit.*, p. 667.

170. O Princípio da Isonomia..., *op. cit.*, p. 173.

171. Extrafiscalidade..., *op. cit.*, p. 187.

172. O Princípio de Igualdade, in ROBERTO FERRAZ (coord.), **Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**, p. 254.

173. *Teoria Jurídica de la Exención Tributaria*, in **Hacienda...**, *op. cit.*, p. 418 e 421. Com supedâneo na mesma reflexão do jurista espanhol, mestre SOUTO, entre nós,

O grau de susto e amedrontamento que essa ameaça traz pode ser bem avaliado a partir do aviso antigo e sensato de MISABEL DERZI, de que “...*não raramente, o ente estatal tributante, ávido de recursos, será tentado a usar a extrafiscalidade como desculpa ou pretexto para estabelecer maior pressão fiscal*”¹⁷⁴; e de modo muito facilmente compreensível, porque se achará, nesse caso, liberto das amarras jurídicas efetivas da Igualdade e **livre do cabresto jurídico eficiente da Capacidade Contributiva**. “Extrafiscalidade” soaria, então, na sugestão de GERALDO ATALIBA, como uma “...*invocação mágica...*”¹⁷⁵ ! “**Extrafiscalidade**” ressoaria, aí, como uma palavra prestidigitadora, como um vocábulo feiticeiro, como um **“abracadabra !”** ou um **“abre-te sésamo !”**, a fazer com que se abrissem, para o legislador, de par em par, as portas sedutoras e temíveis do arbítrio !

E o estado que, benigno e bondoso, concede estímulos a determinadas entidades ou atividades, de um instante para outro, pode revelar-se aquele que, aterrorizante e aterrador, promove discriminações desproporcionais e desigualdade injustamente ! E a lei do direito, da capacidade contributiva, da igualdade e da justiça, **pode, talvez, converter-se**, de inopino, na velha, formidável e medonha **lei do mais forte !**

12. UM DILEMA INSOLÚVEL?

Dizia MACHADO, do alto do seu elevado trono em nossa literatura, que “...*há situações tão extraordinárias que só comportam soluções extraordinárias*”¹⁷⁶. **Talvez o dilema entre Extrafiscalidade e Igualdade encaixe-se aqui e demande uma solução singular e excepcional. Ou talvez, quem sabe,**

admoesta-nos dos perigos do emprego abusivo das isenções extrafiscais – **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 72-73.

174. Princípio da Igualdade..., *op. cit.*, p. 180.

175. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 168; **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 148.

176. *Apud* LÚCIA LEITE RIBEIRO PRADO LOPES, **Machado de A a X**, p. 306.

seja mesmo um dilema, na mais extrema e radical das acepções de **um problema sem solução**.

Nem uma nem outra alternativa. Já demonstramos, atrás, que **há solução** e que, longe de extraordinária, **ela se encontra na simplicidade ordinária do cumprimento da Constituição e das leis**: apresentar sempre a exposição de motivos necessária; identificar claramente o amparo constitucional para os fins extrafiscais buscados, permitindo a verificação da sua legitimidade constitucional; esclarecer as motivações não só econômicas, mas também jurídicas; prestar todas as informações imprescindíveis para possibilitar o controle das desigualdades derivadas das providências extrafiscais, pelo uso do recurso à proporcionalidade, com o tríplice exame, largo e eficaz, da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Ou, quem sabe, ainda, o deslinde desse dilema embaraçoso esteja na sabedoria **poética de MARIO QUINTANA o gaúcho inspirado...**

Da Inquieta Esperança

Bem sabes Tu, Senhor, que o bem melhor é aquele

Que não passa, talvez, de um desejo ilusório.

Nunca me dê o Céu... quero é sonhar com ele

Na inquietação feliz do Purgatório...¹⁷⁷

Quem sabe, por fim, nossos administradores e legisladores, tão sábios como os sofistas originais, tão doutos quanto PROTÁGORAS, tão inspirados quanto o QUINTANA, propositada e conscientemente, só nos permitam entrever o vislumbre do céu da integral constitucionalidade e da completa legalidade, de longe e em doses controladamente homeopáticas, para que permaneçamos nessa inquietação feliz do purgatório da nossa realidade... E somente num certo futuro, ao

177. Da Inquieta Esperança, in **O Aprendiz de Feiticeiro seguido de Espelho Mágico**, p. 63.

seu prudente e sensato juízo, tenhamos alguma perspectiva de acesso à plenitude celeste... ou ao caos do inferno...

Curitiba, 15 de novembro de 2021 –
Dia de **Santo Alberto Magno** (1200-1280)

Professor de Filosofia e Teologia em diversas universidades, especialmente em Paris e Colônia;

Mestre de S. Tomás de Aquino; Provincial dos Dominicanos Alemães; Bispo de Ratisbona;

Autor de uma obra em 38 volumes; Doutor da Igreja, chamado de “Doutor Universal”;

Constantemente chamado a dirimir controvérsias seja da sua ordem, seja da

Igreja, teve vasta experiência na solução de dilemas¹⁷⁸.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Obras Jurídicas

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1966.

_____. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: RT, 1969.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

178. MARIO SGARBOSSA, **Os Santos e os Beatos da Igreja do Ocidente e do Oriente**, p. 645-646; DAVID HUGH FARMER, *The Oxford Dictionary of Saints*, p. 12-13; JOHN J. DELANEY, *Dictionary of Saints*, p. 20-21; ALBAN BUTLER, **Vida dos Santos de Butler**, v. XI, p. 143-146; VERA SCHAUBER e HANNS MICHAEL SCHINDLER, *Diccionario Ilustrado de los Santos*, p. 18; LAURA ACETI, *Grande Libro dei Santi*, p. 20-21; BENTO XVI, **Os Mestres Medievais**, p. 111-117.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **O Direito Tributário da Constituição**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1959.

_____. **Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal**. Salvador: Progresso, 1959. (Desenvolvimento Econômico, VII).

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização: Flávio Bauer Novelli. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Atualização: Dejalma de Campos. 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização: Misabel de Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Atualização: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: RT, 1978.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2015.

BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 8-17.

_____. Significação do Princípio da Isonomia na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo, Malheiros, nº 15, 1996, p. 29-34.

_____. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRAVO CUCCI, Jorge. **Fundamentos de Derecho Tributário**. Lima: Palestra, 2003. (*Tesis y Monografías en Derecho*).

BUFFON, Marciano. **O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

CAMPOS, Francisco. Igualdade Perante a Lei – Sentido e Compreensão desta Garantia Constitucional... *In: Direito Constitucional*. V. II. Rio de Janeiro-São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p. 7-56.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Técnica Legislativa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CASADO OLLERO, Gabriel. *Los Fines No Fiscales de los Tributos*. *In: Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. (Teses).

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CAVALI, Marcelo Costenaro. Funções do Regulamento. *In: VIEIRA, J. R.; CAVALI, M. C. et al.; Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários*. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, Academia Brasileira de Direito Constitucional, nº 4, 2003, p. 175-233, especificamente p. 197-205.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2.ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. **Ordenamiento Tributario Español**. V. I. 4.ed. Madrid: Civitas, 1985.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte** (*sic*). São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações. *In*: ATALIBA, Geraldo e SAMPAIO DÓRIA, A. R. (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários: Aspectos Práticos – Aplicações Concretas**. São Paulo: RT e IDEPE, 1991, p. 162-194.

_____. Notas de Atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario – Parte Generale**. 5.ed. Padova: CEDAM, 2005.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Los Principios Constitucionales del Orden Tributario: La No Confiscatoriedad*. *In*: PISTONE, Pasquale y TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). **Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar**. Buenos Aires: Ábaco, 2005, p. 201-207.

GALVÃO, Rodrigo (org.). **Elementos da Técnica Legislativa: Teoria e Prática**. Porto Alegre: Fabris, 1995.

GARCÍA DORADO, Francisco. **Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación**. Madrid: Dykinson, 2002.

GARCÍA NOVOA, César. ***El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria***. Madrid: Marcial Pons, 2000. (Monografías Jurídicas).

_____. *Benefícios Fiscales y Libre Competencia*. In: GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coord.). ***El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI***. T. I. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008, p. 755-782.

_____. ***El Concepto de Tributo***. Lima: Tax, 2009.

GIARDINA, Emilio. ***Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva***. Milano: Giuffrè, 1961.

GODOI, Marciano Seabra de. ***Justiça, Igualdade e Direito Tributário***. São Paulo: Dialética, 1999.

GUERRA, Sidney e MERÇON, Gustavo. ***Direito Constitucional Aplicado à Função Legislativa***. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). ***Direitos Fundamentais do Contribuinte***. São Paulo: RT e CEU, 2000, p. 275-285. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. ***Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán***. Madrid: Marcial Pons, 1998.

HORVATH, Estevão. ***O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário***. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). ***Capacidade Contributiva***. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989, p. 357-395. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 14).

LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. ***Direito Tributário***. V. I. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008.

LA ROSA, Salvatore. ***Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali***. Milano: Giuffrè, 1968.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Doutrina Tributária, XVI).

_____. Extrafiscalidade: Entre Finalidade e Controle. In: VALTER DE SOUZA LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade: Conceito, Interpretação, Limites e Alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 167-185.

LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria*. In: **Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributário**. Madrid: EDERSA, 1980.

_____. O Princípio de Igualdade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 251-277.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. **La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del I. R. P.F**. Madrid: Colex, 1996.

MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. **Técnicas Desgravatorias y Deber de Contribuir**. Madrid: McGraw-Hill, 1999.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributário**. Traducción: Julio Banacloche. Madrid: EDERSA, 1975.

_____. **Curso de Direito Tributário**. Tradução: Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey JR. São Paulo: RT, 1978. (Textos Fundamentais de Direito Público).

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova: CEDAM, 1973.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina**. Madrid: McGraw-Hill, 1997. (*Monografía*).

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva*. In: **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro**. V. II. Madrid: Tecnos, 1976, p. 375-426.

_____. *El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285-303.

PAWLOWSKY, Karina. **A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

RASTELLO, Luigi. **Diritto Tributario – Principi Generali**. 4.ed. Padova: CEDAM, 1994.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2010.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal: Extrafiscalidade, Limitações, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade e Seletividade**. Curitiba: Juruá, 2015.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Los Limites Constitucionales del Poder Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. In: **El Sistema Económico en la Constitución Española**. Madrid: *Ministerio de Justicia*, 1994, p. 1283-1314.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula “Due Process of Law”**. São Paulo: RT, 1964.

_____. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español*, **Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero**. V. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

_____. **XI Semana de Estudios de Derecho Financiero**. V. 2. Madrid: *Derecho Financiero*, 1964.

_____. **Lecciones de Derecho Financiero**. Madrid: *Universidad Complutense de Madrid*, 1993.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Processo Constitucional de Formação das Leis**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SOARES, Fabiana de Menezes. **Teoria da Legislação: Formação e Conhecimento da Lei na Idade Tecnológica**. Porto Alegre: Fabris, 2004.

SOUZA, Hilda de. **Processo Legislativo: Linhas Jurídicas Essenciais**. Porto Alegre: Sulina, 1998.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Traducción: Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____. Fundamentos da Justiça Fiscal. In: TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Tradução: Douglas Yamashita. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13-48.

_____. e LANG, Joachim. **Direito Tributário**. V. I. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar,

1999. (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, III).

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, RT, n° 54, out./dez. 1990, p. 95-104.

_____. IPI e Extrafiscalidade – Mesa de Debates “C” – Tributos Federais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, n° 91, [2004?], p. 74-80.

_____. Prefácio – O Direito de Crédito do Contribuinte: Exceções e Excrescências. *In*: CASSULI, Célia Gascho. **O Direito de Crédito do Contribuinte**. Jaraguá do Sul-SC: UNERJ, 2006, p. XI-XXVI.

_____. A Extrafiscalidade da Lei n° 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro ? **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, n° 118, jun./2013, p. 18-42.

YAMASHITA, Douglas. Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. *In*: TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Tradução: Douglas Yamashita. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 51-121.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

2. Obras Não Jurídicas

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução: Alfredo Bosi. 2.ed. São Paulo: Mestre Jou, 1982.

ACETI, Laura. **Grande Libro dei Santi**. Roma: Rusconi, 2013.

BENTO XVI. **Os Mestres Medievais: De Hugo de São Vitor a João Duns Escoto**. Tradução: *L'Osservatore Romano*. Campinas-SP: *Ecclesiae*, 2013.

BERNHARDT, Jean. O Pensamento Pré-Socrático: De Tales aos Sofistas. In: CHÂTELET, François (dir.). **A Filosofia Pagã: Do Século VI a.C. ao Século II d.C.** Tradução: Maria José de Almeida. 2.ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1981, p. 22-64.

BUTLER, Alban. **Vida dos Santos de Butler**. V. XII. Tradução: Attílio Brunetta. Petrópolis-RJ: Vozes, 1993.

COMTE-SPONVILLE, André. **Dicionário Filosófico**. Tradução: Eduardo Bueno. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa**. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

DELANEY, John J. **Dictionary of Saints**. 2.ed. New York: Doubleday, 2005.

ENGELS, Friedrich e MARX, Karl. **Manifesto Comunista**. 3.ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2001.

_____. **Manifesto do Partido Comunista**. Tradução: Marcos Aurélio Nogueira e Leandro Konder. 13.ed. Bragança Paulista-SP: Universitária São Francisco, 2005. (Pensamento Humano).

_____. **Manifesto Comunista**. Tradução: Álvaro Pina e Ivana Jenkins. São Paulo: Boitempo, 2010. (Marx-Engels).

FARMER, David Hugh. **The Oxford Dictionary of Saints**. 5.ed. New York: *Oxford University Press*, 2004.

FERRATER MORA, José. **Diccionario de Filosofía**. T. I e IV. Barcelona: Ariel, 1999.

GILES, Thomas Ransom. **Introdução à Filosofia**. São Paulo: EPU e EDUSP, 1979.

JAPIASSU, Hilton e MARCONDES, Danilo. **Dicionário Básico de Filosofia**. 2.ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1993.

LAERTIOS, Diogenes. **Vidas e Doutrinas dos Filósofos Ilustres**. Tradução: Mário da Gama Kury. 2.ed. Brasília: UnB, 2008.

LALANDE, André. **Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia**. Tradução: Fátima Sá Correia, Maria Emília V. Aguiar, José Eduardo Torres e Maria Gorete de Souza. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LEVENE, Lesley. **Penso, Logo Existo**. Tradução: Debora Fleck. Rio de Janeiro: Casa da Palavra, 2013.

LOPES, Lúcia Leite Ribeiro Prado. **Machado de A a X**. São Paulo: 34, 2001.

MACHADO, José Pedro. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**. 3.ed. V. 5. Lisboa: Horizonte, 1977.

MARÍAS, Julián. **Historia de la Filosofía**. 24.ed. Madrid: *Revista de Occidente*, 1972.

MARITAIN, Jacques. **Elementos de Filosofia I: Introdução Geral à Filosofia**. Tradução: Ilza das Neves e Heloísa de Oliveira Penteado. 12.ed. Rio de Janeiro: Agir, 1978.

MARX, Karl e ENGELS, Friedrich. **Manifesto Comunista**. 3.ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2001.

_____. **Manifesto do Partido Comunista**. Tradução: Marcos Aurélio Nogueira e Leandro Konder. 13.ed. Bragança Paulista-SP: Universitária São Francisco, 2005. (Pensamento Humano).

_____. **Manifesto Comunista**. Tradução: Álvaro Pina e Ivana Jenkins. São Paulo: Boitempo, 2010.

MONDIN, Battista. **Curso de Filosofia**. V. 1. Tradução: Benôni Lemos. São Paulo: Paulinas, 1981. (Filosofia).

NASCENTES, Antenor. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Zeuxis Barros, 1932.

NICOLA, Ubaldo. **Antologia Ilustrada de Filosofia: Das Origens à Idade Moderna**. Tradução: Maria Margherita De Luca. São Paulo: Globo, 2005.

PADOVANI, Umberto e CASTAGNOLA, Luís. **História da Filosofia**. 14.ed. São Paulo: Melhoramentos, 1984.

QUINTANA, Mario. **O Aprendiz de Feiticeiro seguido de Espelho Mágico**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

RUSSELL, Bertrand. **História do Pensamento Ocidental: A Aventura dos Pré-Socráticos a Wittgenstein**. Tradução: Laura Alves e Aurélio Rebello. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.

SAVATER, Fernando. **Apología del Sofista**. Madrid: Taurus, 1997.

SCHAUBER, Vera e SCHINDLER, Hanns Michael. **Diccionario Ilustrado de los Santos**. Traducción: Luis Miralles de Imperial. Barcelona: Grijalbo Mondadori, 2001.

SGARBOSSA, Mario. **Os Santos e os Beatos da Igreja do Ocidente e do Oriente**. Tradução: Armando Braio Ara. São Paulo: Paulinas, 2003.

SILVEIRA BUENO, Francisco da. **Grande Dicionário Etimológico-Prosódico da Língua Portuguesa (sic)**. V. 2 e 7. São Pasulo: Saraiva, 1967.